دراســـــات فى المراجعــة



أصول المراجعة والرقابة الداخلية

التأصيل العلمى والممارسة العملية

تأليف

دكتور
محمد نصر الهوارى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور
محمد توفيق محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

دراسات في المراجعة

أصول المراجعة والرقابة الداخلية

التأصيل العلمى والممارسة العملية

تأليف

دكتور
محمد نصر الهوارى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة عين شمس

دكتور
محمد توفيـــق محمـد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة عين شمس

مقدمـــة

المراجعة علم له أصول وقواعد تحكمه شأنه فى ذلك شأن اى علم من العلوم الاجتماعية ، كما أنها فن يستخدم فيه مجموعة من الاجراءات والأساليب الفنية بالاضافة الى المهارة الشخصية للمراجع .

والمراجعة بمعناها الحديث يرجع تاريخها الى النصف الثانى من القرن التاسع عشر حيث ظهرت الشركات المساهمة كشكل قانونى هام من أشكال المشروعات . وفى الشركات المساهمة ، وكذا الاشكال الاخرى لشركات الاموال يوكل المساهمون ادارة الشركة الى مجلس ادارة ينتخب لهذا الغرض ويكون مجلس ادارة الشركة مسئولا فى نهاية كل سنة مالية عن اعداد الحسابات الختامية للشركة وميزانيتها الأمر الذى أدى بالمساهمين الى ضرورة الاستعانة بشخص فنى ومحايد لابداء رأيه فى مدى عدالة وصحة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والميزانية ولهذا ظهرت الحاجة الى تعيين مراجع بمعرفة المساهمين لفحص حسابات الشركة.

وبالاضافة الى تطور الاشكال القانونية للمشروعات فلقد كان للعديد من التشريعات التى ظهرت فى كثير من بلدان العالم أثر فى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة وانتشارها مثل التشريعات الضريبية والاقتصادية والمالية وغيرها من القوانين الاخرى كما كان لجهود أصحاب المهنة والتنظيمات المهنية أثر فعال فى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة ومن هذه التنظيمات فى مصر نقابة التجاريين (شعبة المحاسبة والمراجعة) وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وغيرها من المنظمات المحاسبية الوطنية والعالمية .

وفى التنظيمات التى لاتهدف لتحقيق الربح ومنها الجمعيات التعاونية والوحدات الحكومية المختلفة حيث تنفصل الملكية عن الادارة تظهر الحاجة الى وجود شخص خارجى فنى ومحايد لفحص حسابات هذه الوحدات للتحقق من سلامة تصرفات المسئولين عنها ، وقد يتولى هذه المهمة المراجعون بالجهاز المركزى للمحاسبات . وفى بعض الوحدات التعاونية - بصفة خاصة الوحدات الأساسية أو المحلية - يتولى هذا الفحص أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة .

ويهدف هذا الكتاب الى شرح وتوضيح الأصول العلمية لعملية المراجعة والأساليب الفنية والإجراءات العملية لممارستها من خلال أربعة أقسام :

القسم الأول : الاطار الفكرى والتنظيمى للمراجعة .

القسم الثانى : العمل الميدانى للمراجعة .

القسم الثالث : التقرير عن عملية المراجعة .

القسم الرابع : الاطار العلمى للمحاسبة وتأثيره على القوائم المالية الختامية ومدى مسئولية واعتماد مراقب الحسابات عليها .

ونأمل ان يكون فى هذا المرجع عونا للدارسين والباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر والعالم العربى .

والله ولى التوفيق ،،،

المؤلفان

القسم الأول

الاطار الفكرى والتنظيمى للمراجعة

الباب الأول

الاطار الفكرى للمراجعة

الفصل الأول

التعريف بالمراجعة

أولاً : طبيعة المراجعة :

يمكن النظر لاصطلاح مراجعة بصفة عامة على انه عملية تحقق من مدى صحة وسلامة أعمال أو تصرفات الآخرين الأمر الذى يتعين معه أن تستند عملية المراجعة الى أساس فكرى منطقى يوفر لنا الفهم الشامل لأبعاد هذا الاصطلاح وكيفية تطبيقه .

وتتطلب عملية المراجعة القيام بفحص هذه الأعمال والتصرفات فى ضوء قواعد معينة حتى يمكن تكوين رأى موضوعى عن مدى صحة وسلامة هذه الاعمال والتصرفات ، ومن ثم فان اكتشاف الاخطاء أو الغش فى هذه التصرفات أو تلك الأعمال ليس هدفا أصيلا لعملية المراجعة والا تحولت هذه العملية - المراجعة - الى عملية تصيد للاخطاء ، ولعل اكتشاف الاخطاء والغش فى الاعمال والتصرفات يعتبر بمثابة منتج عرضى لعملية المراجعة بحيث تصبح المراجعة اسلوبا لترشيد الأداء والحكم على مدى سلامته

ولايختلف طبيعة مفهوم المراجعة عند تطبيقه على المشروعات الاقتصادية عن كونه ايضا فحص للأحداث الاقتصادية داخل المشروع للتحقق من مدى سلامتها وصحتها وفقا لقواعد معينة هى قواعد وأصول المحاسبة المتعارف عليها ، وهو مايطلق عليه مراجعة الحسابات وهو محور تركيزنا بهذا المؤلف .

ثانياً : تعريف المراجعة :

تتعدد تعريفات المراجعة ولعل أكثرها شمولا واتساعا ذلك التعريف الذى وضعته جمعية المحاسبين الامريكية والذى جاء كما يلى

المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم ادلة موضوعية للاثبات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه

المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعة لها ثم توصيل النتائج التى يتم التوصل اليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التى تنشرها الوحدة محل المراجعة

والقول بأن المراجعة عملية منظمة يقتضى توافر مجموعة من الأساليب الفنية والاجراءات العملية التى تستند على اطار فكري يحتوي على مجموعة من المبادىء أو المعايير والمفاهيم والفرضيات بقصد تحقيق أهداف معينة .

وكون المراجعة تتطلب الحصول على أدلة موضوعية للاثبات وتقييم هذه الأدلة، فإن تجميع هذه الأدلة يجب أن يبعد عن التحيز الشخصى حتى يتصف بالموضوعية وان كنا لاننكر ان درجة الموضوعية يمكن ان تختلف من دليل لأخر من أدلة الاثبات .

وحيث أن المراجع ، فى سبيل تكوين رأيه عن القوائم المالية ، يبحث فى مدى سلامة التصرفات الاقتصادية ونتائج هذه التصرفات بالوحدة محل المراجعة ، فان هذا يعنى ان المراجعة لاتقتصر على البيانات الظاهرة بالقوائم المالية وانما تتعداها الى فحص نظام المعلومات الذى تتولد عنه بيانات هذه القوائم بالاضافة الى السياسات والقواعد والمقاييس المعمول بها فى الوحدة مثل الموازنة التخطيطية وقواعد الرقابة الداخلية .

والتعريف السابق للمراجعة يتسع ليشمل كافة انواع المراجعة والتى سوف نعرضها فيما بعد .

واذا كنا بصدد تعريف مراجعة الحسابات التى يقوم بها شخص (أو جهة) من خارج المشروع ويطلق عليه مراقب الحسابات فيمكن تعريفها كما يلى :

المراجعة علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه واجراءاته يهتم بالفحص الفنى المحايد لحسابات وسجلات الوحـــدة محـــل

المراجعة بقصد ابداء الرأى فى مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة

ثالثا : أنواع المراجعة :

يمكن تحديد الأنواع المختلفة للمراجعة من زوايا متعددة ، فقد ينظر للمراجعة من زاوية القائمين بأدائها أو من حيث الالتزام باجرائها ، أو من حيث درجة شمولها أو من حيث توقيت أدائها .

١ - من حيث القائمين بأدائها

قد يقوم بأداء عملية المراجعة شخص (أو جهة) من خارج الوحدة محل المراجعة ويطلق عليها فى هذه الحالة " **المراجعة الخارجية** ، أو يقوم بها هيئة مؤهلة من موظفى الوحدة ويطلق عليها فى هذه الحالة " **المراجعة الداخلية** " .

وتختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية من حيث الهدف من وراء كل منهما ، ونطاق العمل ، الأساليب المستخدمة ، والتبعية **فالهدف** الرئيسى للمراجعة الخارجية هو ابداء الرأى فى مدى صحة وعدالة الأرقام التى تشتمل عليها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعه بينما الهدف من المراجعة الداخلية هو التحقق من مدى التزام العاملين بالوحدة بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعة بمعرفة ادارة الوحدة بالاضافة الى تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء بهذه الوحدة . ومن حيث **نطاق العمل** فان المراجعة الخارجية تهتم اساسا بالتصرفات المالية للوحدة محل المراجعة وهو مايتطلب التركيز على نظام الرقابة الداخلية بهذه الوحدة ونظامها المحاسبى أما المراجعة الداخلية بالاضافة الى تقييم نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى المتبع بالوحدة فيمتد نشاطها - وبصفة خاصة نشاط التقييم - الى كافة

الأمور التى ترى ادارة الشركة أو الوحدة فحصها والتقرير عنها . ومن حيث الأساليب المستخدمة فى تنفيذ عملية المراجعة فان المراجعة الخارجية تهتم أساسا بالاساليب الفنية لتجميع ادلة الاثبات الموضوعية عن الأحداث المالية للوحدة ونتائجها بينما يستخدم المراجع الداخلى العديد من هذه الأساليب بالاضافة الى أساليب أخرى كمعايير للتكلفة والنسب المالية وتحليل الانحرافات عن خطة الموازنة بالشكل الذى يمكنه من تحقيق الاهداف المحددة له من قبل ادارة الوحدة ومن حيث التبعية فان المراجع الخارجى يعتبر وكيلا عن أصحاب أو ملاك الوحدة محل المراجعة ومن ثم فهو يتمتع بالاستقلال أو الحياد عن ادارة هذه الوحدة أما المراجع الداخلى فهو موظف بالوحدة محل المراجعة ومن ثم فهو يتبع لادارة هذه الوحدة ويأتمر بأوامرها مما يحد من درجة استقلاله وحياده .

ومع هذه الاختلافات فان كفاءة المراجعة الداخلية بالوحدة محل المراجعة تعتبر خير عون للمراجع الخارجى لهذه الوحدة فى بعض الامور مثل وضع برنامج المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة ومدى الالتزام بتطبيقه .

٢- **من حيث الالتزام باجراء عملية المراجعة :**

قد تلتزم الوحدة باجراء المراجعة لقوائمها المالية المنشورة عن طريق شخص (أو جهة) فنى ومحايد من خارج الوحدة تنفيذا لمتطلبات قانونية معينة وفى هذه الحالة يطلق على المراجعة " **مراجعة الزامية** . ففى شركات الأموال فى مصر يتطلب القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنظم لعمل هذه الشركات ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجى للشركة بمعرفة الجمعية العمومية (أصحاب الشركة) ، كما ان قوانين التعاون الزراعى والاستهلاكى والاسكانى تلزم مجلس ادارة الجمعية بتعيين محاسب قانونى للجمعية يتولى

فحص حساباتها واعداد حساباتها الختامية والميزانية فى نهاية كل سنة مالية وتقديمها لجهات الاشراف والرقابة (الاتحاد التعاونى المختص ، الجمعية الاتحادية ، أو هيئة تعاونيات البناء والاسكان) . كما أن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد الزم كل ممول يبلغ رأسماله عشرة الاف جنيه فاكثر أن يمسك حسابات منتظمة ويقدم اقراره الضريبى فى نهاية السنة المالية مرفقا به حساباته الختامية وميزانيته معتمدين من أحد المحاسبين القانونيين .

وفى حالة عدم وجود التزام قانونى على الوحدة بإجراء عملية المراجعة فانها تصبح " مراجعة اختيارية " ومن الناحية العملية فان الوحدات غير الملزمة باجراء عملية المراجعة فى مصر هى المنشآت التى يقل رأسمالها عن ١٠٠٠٠ جنيه وغالبا لاتتم المراجعة فى هذه الوحدات إلا فى حالات خاصة كطلب ائتمان من أحد البنوك .

٣ - **من حيث درجة شمول عملية المراجعة :**

غالبا ماتتم عملية المراجعة الخارجية للحسابات للقوائم المالية للوحدة محل المراجعة (الحسابات الختامية والميزانية ويطلق عليها " **المراجعة الكاملة** " . وفى حالات خاصة قد يطلب من المراجع الخارجى اجراء فحص جزئى لقائمة معينة كالميزانية أو لنوع معين من الحسابات كمراجعة حسابات التكلفة لاغراض معينة ، ومثل هذه المراجعة تسمى " **المراجعة الجزئية** " .

فى حالة المراجعة الكاملة لاتوجد اية قيود على الاجراءات والاساليب التى يستخدمها المراجع لتكوين رأى فنى محايد عن نتيجة نشاط الوحدة ومركزها المالى . أما فى حالة المراجعة الجزئية يقتصر الرأى الذى يصدره المراجع على الجزئية محل الفحص وهو ماينعكس على حدود مسئولية المراجع .

٤- **من حيث توقيت أداء عملية المراجعة :**

عندما يتوافر بالوحدة محل المراجعة نظام قوى للرقابة الداخلية - وهو ماسوف نتناوله بالباب الرابع - يمكن للمراجع الخارجى أن يعتمد على الضوابط القائمة به فمن الممكن عمليا أن تتم عملية المراجعة فى نهاية السنة المالية وتسمى " **المراجعة النهائية** " . أما فى حالة عدم وجود هذا النظام أو عدم كفاية الضوابط القائمة به أو عدم الالتزام بتطبيق هذا النظام بالوحدة محل المراجعة فيجب أن تتم المراجعة على مدار السنة بزيارات متكررة للمراجع وتسمى " **المراجعة المستمرة** " .

فى بعض الاشكال القانونية للمشروعات كشركات الأموال قد يتطلب القانون المنظم لاعمال هذه الشركات أو لائحته التنفيذية أن يقوم مراقب حسابات الشركة بزيارتها على مدار السنة وإجراء الاختبارات المناسبة ، وبصرف النظر عن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلى فى هذه الشركات فانه من الناحية العملية يتطلب الأمر أن تكون المراجعة بها مراجعة مستمرة .

رابعا : الاخطاء والغش ومسئولية مراقب الحسابات عن اكتشافها :

يعتبر حدوث خطأ أو غش فى اى عمل من الأمور غير المرغوب فيها ، وقد يتصور البعض أن مراقب الحسابات يعد مسئولا عن اكتشاف أى خطأ أو غش يقع خلال الفترة محل الفحص .

قد ترتكب الأخطاء عن غير قصد أو عمد وذلك عندما يكون العاملين بالادارة المالية أو الحسابات غير مؤهلين بدرجة كافية من الناحية العلمية أو العملية وهو مايعتبر مؤشرا لضرورة اجراء التأهيل اللازم لهؤلاء العاملين بتدريبهم أما فى حالة ارتكاب هذه الأخطاء عن عمد فغالبا مايكون ذلك بقصد تغطية اختلاس ، أو ارتكاب وغش لتضليل مستخدمى القوائم المالية كاظهار الأرباح بأكثر من الحقيقة للحصول على حوافز ومكافآت أو اظهارها بأقل الحقيقة للتهرب من الضرائب مثلا وجميعها

أمور غير مرغوب فيها ٠

ويمكن تقسيم الأخطاء بصفة عامة الى :

١ - أخطاء الحذف أو السهو ٠

٢ - اخطاء ارتكابية وتقسم الى :

أ - اخطاء كتابية ٠

ب - اخطاء فنية ٠

د - أخطاء متكافئة ٠

ويتعين القاء بعض الضوء على هذه الأخطاء ٠

١ - أخطاء الحذف أو السهو :

تشمل هذه الاخطاء عدم اجراء قيد محاسبى لعملية بأكملها ـ حذف كلى)، أو عدم قيد أو ترحيل جانب واحد من القيد المحاسبى (حذف جزئى) ٠ أخطاء الحذف الكلى لاتؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة وبالتالى لاتكتشف الا عند فحص عمليات الوحدة محل المراجعة ، بينما حذف جزء من القيد يؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة مما يسهل اكتشافه ويبدأ البحث بالرجوع الى القيود المحاسبية التى تماثل مبالغها قيمة الفرق بين جانبى ميزان المراجعة ٠

٢ - أخطاء ارتكابية :

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة لاجراء القيود المحاسبية للعمليات بطريقة غير صحيحة كليا (ولايتأثر بها ميزان المراجعة) أو جزئيا (وقد يتأثر أو لايتأثر بها ميزان المراجعة) ٠ وهى تشمل أخطاء كتابية ، أخطاء فنية ، وأخطاء متكافئة ٠

أ - الأخطاء الكتابية :

وتنشأ هذه الأخطاء فى حالات عديدة مثل ترحيل مبلغ بنفس الجانب

ولكن بحساب خاطىء (مثل ترحيل قيمة مبيعات أجلة للعميل (أ) بالجانب المدين ولكن بحساب العميل (ب) ، وهذا الخطأ لايكتشف بميزان المراجعة .أو ترحيل مبلغ بالحساب الصحيح ولكن بالجانب الخطأ من هذا الحساب (كترحيل قيمة مشتريات أجلة من المورد (أ) بالجانب المدين بحسابه بدلا من ترحيلها الى الجانب الدائن) وهذا الخطأ يمكن اكتشافه بمعرفة الفرق بين جانبى ميزان المراجعة وقسمته على (٢) والبحث عن المبلغ المعادل لناتج القسمة وتتبع ترحيله لدفاتر الاستاذ هذا ما لم يكن قد حدث خطأ آخر تكافأ مع الخطأ الأول بنفس المبلغ وعوضه وبالتالى لايؤثر على ميزان المراجعة من حيث توازنه الحسابى . وقد يكون الخطأ فى كتابة أو نقل المبلغ فقط مثل نقل مبلغ ٣٦٠ جنيه على أنه ٣٠٦ جنيه بنقص قدره ٥٤ جنيه مع أن الترحيل تم بالجانب الصحيح للحساب الخاص بالعملية ، وهذا الفرق دائما يقبل القسمة على (٩) ، وقد يحدث مثل هذا الخطأ أيضا فى نقل المجاميع من صفحة الى أخرى وهو يؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة .

ب - **الأخطاء الفنية :**

ترجع هذه الأخطاء الى عدم التطبيق الصحيح للأصول المحاسبية عند التوجيه المحاسبى للقيود ويطلق عليها أيضا الاخطاء الاصولية . ومن أمثلة هذه الأخطاء قيد مصروف ايرادى على أنه مصروف رأسمالى أو العكس وهو خطأ لايؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة رغم انه يؤدى الى أخطاء فى قياس النتيجة الصحيحة لنشاط الوحدة ومركزها المالى . وهذه الأخطاء لاتكتشف الا بالفحص المستندى لعمليات الوحدة والتوجيه المحاسبى لها .

جـ - الأخطاء المتكافئة :

ويطلق على هذه الأخطاء ايضا " أخطاء معوضة " أى أن الخطأ المرتكب قد حدث خطأ آخر بنفس القدر بالجانب العكسى للخطأ الأول ومن ثم تكافأ الخطأن ولايؤثر ذلك على توازن ميزان المراجعة ، ومن أمثلة هذه الأخطاء ترحيل مبلغ بالزيادة بأحد بنود المصروفات ومبلغ مقابل له بالنقص فى بند آخر من بنود المصروفات أو مبلغ مقابل له بأحد بنود الايرادات وبالتالى يعوض الخطأ الثانى الخطأ الأول ولاتتأثر بذلك نتائج الاعمال - أما اذا كان الخطأ الاول بأحد بنود حسابات النتيجة والخطأ المعوض له بأحد حسابات الميزانية فان نتائج الاعمال تكون غير صحيحة وايضا يصبح المركز المالى غير معبر عن الواقع - مثل هذه الاخطاء لاتكتشف الا بالفحص المستندى لعمليات المنشأة أو الوحدة محل المراجعة.

وفى ضوء ماتقدم لعل التساؤل الذى يطرح هو مامدى مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف مثل هذه الأخطاء أو الغش . لاشك فى أن مراقب الحسابات فى أى وحدة مسئول عن بذل العناية المهنية الواجبة أو عناية الرجل المعتاد فى فحص حسابات الوحدة محل المراجعة ومستنداتها لابداء الرأى فى مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بحساباتها الختامية والميزانية ، ومن ثم اذا ثبت أن مراقب الحسابات لم يبذل العناية الواجبة فانه يصبح مسئولا عن نتيجة هذا الخطأ (مسئولية مدنية ، مسئولية جنائية ، مسئولية تأديبية) بحسب نوعية الخطأ المرتكب وسوف نتعرض فيما بعد لحدود هذه المسئوليات .

الفصل الثانى
اطار نظرية المراجعة

مقدمة :

تشير معظم الكتابات الى أن المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للاثبات تتعلق بالمعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعة لها ، ثم توصيل النتائج التى يتم التوصل اليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التى تنشرها الوحدة محل المراجعة .

والقول بأن المراجعة عملية منظمة يقتضى توافر مجموعة من الاساليب الفنية والاجراءات العملية التي تسند على اطار فكرى يحتوى على مجموعة من المبادى أو المعايير بقصد تحقيق أهداف معينة .

وكون المراجعة تتطلب الحصول على أدلة موضوعية للاثبات وتقييم هذه الأدلة، فان تجميع هذه الادلة يجب أن يبعد عن التحيز الشخصى حتى يتصف بالموضوعية وان كنا لاننكر أن درجة الموضوعية يمكن أن تختلف من دليل لآخر من أدلة الاثبات .

وحيث ان المراجع ، فى سبيل تكوين رأيه عن القوائم المالية ، يبحث فى مدى سلامة التصرفات الاقتصادية ونتائج هذه التصرفات بالوحدة محل المراجعة ، فان هذا يعنى أن المراجعة لاتقتصر على البيانات الظاهرة بالقوائم المالية وانما تتعداها الى فحص نظام المعلومات الذى تتولد عنه بيانات هذه القوائم بالاضافة الى السياسات والقواعد والمقاييس المعمول بها فى الوحدة مثل ، الموازنة ، وقواعد الرقابة الداخلية .

وحيث ان التعريف الملائم للنظرية فى مجال المحاسبة (أ) أنها مجموعة مترابطة من المبادىء الواقعية والفرضيات والمفاهيم تشكل اطار يستند اليه فى مجال معين للبحث . وأن المراجعة أيضا تستند على مجموعة من الفرضيات

والمفاهيم ، والمعايير والتى تمثل فى واقع الامر مبادىء قياسية (١) Normative Principles تتصف بالواقعية وتلقى قبولا مهنيا عاما ، فان هذا يمكننا من القول بأن المراجعة ، بالاضافة الى كونها فن أو تطبيق ، علم يحكمه اطار فكرى يحتوى على مجموعة من المعايير والاجراءات والفرضيات والمفاهيم Standards Procedures Postulates & Concepts لتحقيق اهداف معينة باستخدام أساليب واجراءات متنوعة ، ويمكن ان يطلق على هذا الاطار الفكرى اطار نظرية المراجعة . The Structure of Audit Theory

أولا : موقع المعايير فى نظرية المراجعة

تمدنا النظرية بأساس لتنظيم الفكر وتنفيذ العمل ، وتساعد نظرية المراجعة فى وصف وتفسير القرارات التى يتعين على المراجع اتخاذها عند تنفيذ عملية المراجعة ، حيث يعتمد على نظرية المراجعة فى اتخاذ اقرارات المتعلقة بكل خطوة من الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة . وتشتمل نظرية المراجعة كما سبقت الاشارة ، على سلسلة مترابطة من الفرضيات والمفاهيم ، والمعايير (أو المبادىء والقواعد المنظمة للسلوك) ، والأهداف والاجراءات ، ونتناول فيما يلى كلا من هذه العناصر .

---

(١) أنظر :
Wabster's Third New International Dictionary. Unabridged (Springfield, Mass. G. & C. Merrian Co., 1961). P. 2371. Edon S. Hendriksen," Accounting Theory" Third ed, Richard D. Irwin, Inc. (Homewood, Illinon, 1977),PP. 1-7.

(2) Eric L. Kohler. "Dictionary, for accountants", Fifth Edition, Prentice-Hall, Inc., (Englewood Cliffs, (N.J., 1975) p. 375.

أولا : فرضيات ومفاهيم المراجعة : Auditing Postulates and Concepts

تعرف الفرضيات بأنها متطلبات أو معتقدات أساسية تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار Ideas كما تعرف المفاهيم على أنها تعميمات Generalization أو أسس للتفكير وهى فى المراجعة تعبر عن عموميات عريضة تستنتج من الفرضيات(١) .

وتعتبر الفرضيات التالية أساسية فى نظرية المراجعة :

١- لايوجد تعارض فى المصالح بين المراجع والقائمين بتجهيز المعلومات المالية :

المسئولية الاساسية للمراجع ان يؤكد للمستثمرين والمقرضين ومستخدمى بيانات القوائم المالية بصفة عامة أن هذه القوائم قد تم عرضها بأمانة وموضوعية، ومن ثم فان دور المراجع يقتصر على عملية فحص القوائم دون اعداد القوائم ذاتها أى انه يعمل كمراجع فقط . ويرتبط بهذه الفرضية مفهوم حياد المراجع أو استقلاله سواء عند وضع برنامج المراجعة أو جمع ادلة الاثبات أو التعبير عن رأيه فى تقرير المراجعة . وتبعا لذلك فان المراجع يعتبر طرفا محايدا بين ادارة المنشأة وأصحاب المصالح بها .

٢- المراجع يلتزم بواجبات مهنية محددة :

يحكم أى مهنة منظمة اخلاقيات وسلوك معين ومستوى متعارف عليه للأداء فيما بين أعضاء هذه المهنة . وفى مجال المراجعة تتولى التنظيمات المهنية وضع دستور للمهنة يحدد هذه السلوكيات ومستويات الأداء ، ويفترض ان المراجع يلتزم بهذه القواعد المنظمة للمهنة والا تعرض لما يترتب على مخالفة هذه القواعد من جزاءات .

---

(1) C. William Thomas & Emerson O. Henke, Auditing, Theory and Practice. Wadsworth, Inc. (California, 1983) PP. 53 - 54.

٣- المعلومات المالية يمكن تحقيها :

يتم تحقيق المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية باستخدام ادلة موضوعية للاثبات ، الأمر الذى يبرز أهمية مفهوم موضوعية هذه الأدلة . ويفترض أن المعلومات المالية قابلة للتحقيق وبدون ذلك تنتفى الحاجة الى المراجعة .

٤- الرقابة الداخلية الفعالة تعنى ضمنها امكانية الاعتماد على المعلومات المالية :

تستند الرقابة الداخلية ، على مجموعة من المقومات التى تساعد فى المحافظة على أموال المنشأة ، وتحقيق الدقة فى البيانات المحاسبية ومن ثم درجة الاعتماد عليها ، والارتقاء بالكفاءة الانتاجية . والتحقق من الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة . وتبعا لذلك اذا ماتوافر بالوحدة محل المراجعة نظام فعال للرقابة الداخلية فان مخرجات نظام المعلومات الذى تسير عليه هذه الوحدة يمكن الاعتماد عليه سواء بالنسبة لادارة الوحدة أو اصحاب المصالح فيها .

٥- فى ظل عدم توافر معلومات عن تغير الظروف فان الحقائق القائمة بالماضى تظل سارية بالمستقبل :

تشير هذه الفرضية الى ان المراجع يجب ان يأخذ فى الحسبان خبراته السابقة عن الوحدة محل المراجعة عند اجراء عملية المراجعة للفترة الحالية ، ومن أمثلة هذه الخبرات المعلومات التى توافرت لديه فى الفترات السابقة عن الأعمار الانتاجية للأصول عند حساب الإهلاكات ، طبيعة وحالة الديون المستحقة للوحدة لدى الغير وذلك لتقدير الديون المشكوك فى تحصيلها ، ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالوحدة ، والعقود التى ارتبطت بها الوحدة وتمتد لعدة فترات ، والمبادىء المحاسبية التى تسير عليها الوحدة والتى يجب ان تكون متسقة مع المبادىء المتعارف عليها أو التى تلقى

قبولا عاما . وهذه الامثلة توضح مدى ارتباط هذه الفرضية بأحد الفرضيات المحاسبية الهامة وهى استمرار المشروع Going Concern .

٦ - عدالة العرض تقتضى ضمنا الالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها واى مقاييس اخرى تلقى قبولا عاما :

تؤكد هذه الفرضية على أهمية الحكم (الرأى) الذى يتوصل اليه المراجع من خلال اجراء عملية المراجعة واعداد التقرير . وقد كان المراجعون يستخدمون اصطلاحى حقيقى True وصحيح Correct للتعبير عما توصلوا اليه من نتائج تتعلق بالقوائم المالية ،عندما اعترفت التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بأن هذين الاصطلاحين لايتسقان مع طبيعة القياس المحاسبى فقد حل محلهما اصطلاح تعرض بعدالة Fairly Presented(١) وهو يتطلب ان يقوم المراجع قبل ان يوقع على تقرير المراجعة بالتحقق من :

- ان المبادىء المحاسبية التى تم تطبيقها تلقى قبولا عاما .
- ان المبادىء المحاسبية التى تم تطبيقها تلائم ظروف وطبيعة النشاط محل المراجعة ،والثبات فى استخدام تلك المبادىء .
- ان القوائم المالية تشتمل على المعلومات التى تجعل منها وسيلة اعلام ملاءمة .
- ان المعلومات المعروضة فى القوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها بطريقة معقولة .
- ان القوائم المالية تعكس بشكل سليم ما اذا كانت النتائج والمعاملات التى تحققت تعتبر معقولة .

ويستخلص مما سبق ان هذه الفرضية تركز على أمرين هما التحقق من الدقة المحاسبية والافصاح الكافى عن الأمور التى تفيد وتهم قارىء القوائم المالية .

(1) Statement on Auditing Standards (SAS) 5, Paragraphs 5 - 8 (New York : AICPA, 1975), as Amended by SAS 43 (New York : AICPA. 1982)

ثانيا : معايير المراجعة : Auditung Standards

معايير المراجعة عبارة عن مقاييس للأداء المهنى يتعين على المراجع استيفائها عند اجراء عملية المراجعة ، وباستعراض الكتابات التى تصدرها التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة (مثل معهد المحاسبين القانونيين الامريكى ، معهد المراجعين الداخليين فى الولايات المتحدة الامريكية ، مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز ...) والتى تختص باصدار القواعد المنظمة لممارسة أنواع المراجعة . نجد ان هذه الكتابات تبدأ عادة بعرض معايير المراجعة التى وان اختلفت فى طرق تبويبها الا أنها لاتختلف من حيث المضمون أو الجوهر ، وسوف نتناول فى الفصل التالى هذه المعايير ومدلول كل منها .

ثالثا : أهداف المراجعة : Auditung Objectives

تعبر الأهداف عن اغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين ، ومن ثم فهى تمثل نتاج للوظيفة . **والهدف الرئيسى للمراجع الخارجى هو ابداء رأيه فى مدى عرض القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة** . والواقع ان هذا الرأى يمثل خلاصة سلسلة من عمليات الاستقراء والاستدلال والاستنتاج والحصول على البراهين والادلة المنطقية .

ويرتبط بالهدف الرئيسى لعملية المراجعة مجموعة من الاهداف الفرعية يتعين على المراجع ان يضعها نصب عينية عند مراجعة وتحقيق ارصدة الحسابات المختلفة التى تتضمنها القوائم المالية . ويوجد فى العادة ستة اهداف فرعية للمراجعة يتعين الوصول اليها جميعا. او بعضها عند فحص رصيد كل حساب من الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية للوحدة محل المراجعة ، ونوجز هذه الاهداف فيما فيلى :

١ - الافصاح المهنى الأمين لبنود القوائم المالية

يبرز هذا الهدف ضرورة التحقق من الالتزام بالمبادىء والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس وعرض كافة بنود القوائم المالية للوحدة محل

المراجعة ، ومدى الثبات فى تطبيق تلك المبادىء والاصول من فترة مالية لاخرى . هذا بالاضافة الى التحقق من الالتزام بالسياسات التى تضعها ادارة الوحدة ومدى توافقها مع القوانين والاعراف السائدة ، وكذا الالتزام بأية أنظمة خاصة كالنظام المحاسبى الموحد وقوانين الهيئات المتخصصة كالبنوك والتأمين بالنسبة للوحدات الملتزمة بتطبيق مثل هذه الأنظمة . وعلى المراجع ان يستخدم من الاجراءات مايلزم للتحقق من هذه الأمور والافصاح عن ذلك فى تقريره .

٢ - **التحقق من صلاحية المعاملات واكتمالها :**

يتطلب هذا الهدف من المراجع أن يتحقق من تسجيل كافة المعاملات التى تمت خلال الفترة المالية ومن أنها تعكس كافة التغيرات التى حدثت فى موارد والتزامات الوحدة المحاسبية على مدار الفترة محل المراجعة الامر الذى يستلزم .

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من دقة الحسابات والمعاملات ومدى انتظام السجلات المحاسبية وعدم وجود ثغرات فى هذا النظام تستخدم فى ارتكاب حالات غش أو اختلاس .
- التحقق من أن كافة المعاملات التى تمت مؤيدة بالمستندات الكافية لتعزيز صلاحيتها (اكتمالها) أخذا فى الحسبان طبيعة كل عملية وطبيعة نشاط العميل .

ويتعين على المراجع استيفاء هذا الهدف بالنسبة لكافة بنود الحسابات التى تتضمنها القوائم المالية للوحدة محل المراجعة .

٣ - **التحقق من الملكية والحقوق والإلتزامات :**

يجب على المراجع أن يتحقق من الملكية للعديد من الاصول ، ومع ان الحيازة تعتبر قرينة على الملكية لبعض الاصول الا انه يتعين اتخاذ اجراءات اضافية للتأكد من ان الاصول المسجلة بالدفاتر مملوكة للوحدة ، فعلى سبيل

المثال يمكن فحص العقود المسجلة للتحقق من ملكية العقارات ، وفحص فواتير (عقود) الشراء والبيع للتحقق من ملكية المخزون من البضائع .

كما يقتضى الامر أن يتحقق المراجع من ان الحقوق والالتزامات المدرجة بقائمة المركز المالى للوحدة ناتجة عن معاملات هذه الوحدة وأنه لا توجد اى من هذه الحقوق والالتزامات لم تسجل بالدفاتر ويمكن للمراجع ان يستخدم اسلوب المصادقات فى هذا الصدد .

٤ - **التحقق من التوزيع الزمنى للمعاملات :**

ينطوى هذا الهدف على ضرورة تحقق المراجع من ان الايرادات والنفقات قد تم توزيعها بشكل سليم على الفترات المحاسبية الامر الذى يتطلب تحقيق كافة المعاملات التى حدثت قبل نهاية الفترة المالية وتم تسجيلها كجزء من معاملات هذه الفترة ويمكن استيفاء هذا الهدف بفحص التسلسل الرقمى للمستندات وتحديد مايخص الفترة الحالية واجراء قيود التسويات اللازمة بخصوص المقدمات والمستحقات وتقدير المخصصات المختلفة ... الخ .

٥ - **التحقق من الوجود او الحدوث :**

يعتمد التحقق من الوجود أو الحدوث على طبيعة البند ، ويعتبر المراجع مسئولا بالدرجة الاولى عن التحقق من وجود الاصول ومن تسجيل كافة الالتزامات اخذا فى الحسبان تكلفة الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة للتحقق من وجود أو حدوث كل بند من بنود القوائم المالية .

٦ - **التحقق من التقيم :**

يعتبر هذا الهدف من الاهداف الفرعية الهامة للمراجعة وبصفة خاصة بالنسبة للبنود غير النقدية . ويتم تقييم الاصول بتكلفتها التاريخية ، أو التكلفة أو السوق ايهما اقل تطبيقا للمبادىء والأصول المحاسبية المتعارف عليها . وفى الآونة الاخيرة ظهرت بعض الاتجاهات التى تنادى بالافصاح عن التكلفة التاريخية المعدلة وكذا التكلفة الجارية الامر الذى قد يتطلب ادخال

عنصر التقدير الشخصى فى التقييم ، ومع ذلك لم يتحدد حتى الآن بشكل واضح مسئولية المراجع بخصوص هذه الاتجاهات .

رابعا : اجراءات المراجعة :

تعكس الاجراءات تصرفات معينة يتعين القيام بها عند تنفيذ نشاط معين ، وهى تختلف عن معايير المراجعة من حيث كونها ترتبط بتصرفات معينة يجب القيام بها بينما تعبر المعايير عن اغراض نوعية يتعين استيفائها ويتم تحديد اجراءات المراجعة - والتى تختلف من بند الى بند آخر من بنود القوائم المالية - فى شكل خطوات باتباعها نصل الى أهداف المراجعة ، ويطلق على هذه الخطوات برنامج المراجعة .

ونخلص مما تقدم الى ان المراجعة كعلم تستند على اطار فكرى قوامه مجموعة من الفرضيات والمفاهيم والمعايير والاهداف والاجراءات ، وأن هذه المقومات تترابط مع بعضها البعض .

ثانيا - معايير المراجعة المتعارف عليها (١)

أهميتها :

يجدر بنا قبل التعرض لأهمية معايير المراجعة ، ان نفرق بين اجراءات المراجعة ومعايير المراجعة ، من حيث ان الاجراءات تتعلق بالتصرفات التى يجب انجازها ، بينما تعبر المعايير عن المقاييس النوعية المتعلقة بتنفيذ تلك التصرفات ، بالاضافة الى الموضوعية التى يجب الوصول اليها باستخدام الاجراءات اللازمة لذلك . ولقد ورد فى قاموس اكسفورد Oxford Dictionary تعريف للمعيار بأنه " النمط أو المعيار أو المقياس الذى يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أى شىء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات . وبصفة عامة فان معايير المراجعة

---

(١) انظر : دكتور / محمد نصر الهوارى ، دكتور / محمد توفيق محمد ، أصول المراجعة ، القاهرة ١٩٩٢ .

واحدة لاتتغير من عماية مراجعة الى اخرى ، بينما تتغير اجراءات المراجعة لتتناسب مع كل حالة .

وقد ترددت جمعيات المحاسبين والمراجعين والنقابات والمنظمات المهنية فى بعض البلاد المختلفة – فى بداية الأمر – فى اصدار معايير محددة للمراجعة ، مخافة ان تقابل بالاستنكار والاهمال من أعضاء المهنة ، الا انها لم تجد بدا من ذلك فى النهاية ، وكانت المحاولة الأولى فى بريطانيا عام ١٩٤٢ م ، بينما كانت المحاولة الاولى فى الولايات المتحدة فى عام ١٩٤٧ م .

وتفيد معايير المراجعة فى تحقيق المزايا التالية :

١ – تدعم الثقة فى المراجعة كمهنة معترف بها .

٢ – تساعد هذه المعايير فى جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل ، وبدونها يصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مقيدة .

٣ – فى غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة فى غير مكانها الملائم ، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة الى وظيفة حكومية .

ويبدو واضحا مما سبق أهمية توافر معايير للمراجعة ، تكون مناسبة ومكتوبة فى وثيقة تلزم كل الاعضاء فى المهنة ، وتساعد بالتالى فى ازالة الغموض من ذهن المهتمين بالمراجعة . ومن اجل تحقيق الفائدة القصوى من هذه المعايير فنقترح ان تكون موضوع التعديل أو التحسين من آن لآخر لمسايرة الظروف لانه فى غياب المعايير المحددة للمراجعة ، المناسبة نظريا ، والملزمة عمليا ، فانها تصبح ذات قيمة قليلة .

استنتاج المعايير من الاهداف :

ان الهدف الاساسى او الرئيسى لاية عملية مراجعة يتمثل فى التعبير عن الراى حول القوائم المالية المحاسبية التى تحت الفحص ، ومن اجل ان يقدم المراجع رأيا محايدا ، لابد من وضع معايير عامة للمراجعة ، وانه من المنطقى

لاستنتاج مجموعة معايير المراجعة ان تأخذ أهداف المراجعة الاختبارية فى الاعتبار ، ويبدو هذا المنهج مقبولا لاختيار المعايير . حيث ان المحاولة الامريكية المشار اليها فى اعداد المعايير تتفق مع هذا المنهج .

وفيما يلى نعرض معايير المراجعة فى كل من بريطانيا وامريكا باعتبارهما دولتين رائدتين فى مجال المحاسبة والمراجعة .

معايير المراجعة الأساسية فى بريطانيا

هناك أربعة معايير أساسية هى(١)

١ - معيار الاستقلال Independence Standard

٢ - معيار الكفاءة Cemptence Standards

٣ - معيار التقرير Reporting Standards

٤ - معيار التنفيذ Performance Standards

أولا : معيار الاستقلال :

يعتبر المراجع ممثلا للمساهمين ، وعمله موجها لصالحهم ، بينما تمثل الحسابات التى يقوم بمراجعتها كفاءة الادارة فى اداء نشاطها فى الوحدة الاقتصادية ، والمراجع كما سبق القول ، عليه أن يبدى رأيه الفنى المحايد فى الحسابات التى يراجعها ، ومن أجل أن يتم ذلك دون تحيز ، فانه لابد ان يكون بعيدا عن تأثير الادارة ، وتأثير مصالحة ورغباته الشخصية فى الوحدة التى يراجع حساباتها .

وبالرغم مما سبق فان البعض يعارض الاستقلال ، حيث انهم ينظـــرون إليه

---

(1) Institute of Chartered Accountants for England and Wales. Auditing Standards. London. 1942

كقضية فكرية ، يمكن تحديدها بصورة واضحة ، كما ينظرون اليه كحالة اصطلاحية بعيدة عن التطبيق والواقع . وفى نظرنا ان الاستقلال ينبع من الحاجة الفعلية للمراجعة ، ويمثل أهمية بالغة فى حالات كثيرة منها :

(أ) اذا كان للمراجع مصلحة مالية بالوحدة الاقتصادية سواء فى صورة اسهم او سندات مالية أو ماشابه ذلك .

(ب) اذا كان المراجع يقدم خدمات استشارية للوحدة التى يقوم بمراجعة حساباتها ، واذا قام المراجع بمراجعته فى الحالات السابقة فانه يقلل من الاستقلال .

يركز معيار الاستقلال باعتباره مسألة ذهنية للمراجع ، على الحالات التى يعتقد فيها بأن الاستقلال سيضحى به . وتغطى هذه الحالات ، الفترات الزمنية التالية :

١ - الفترة الزمنية التى يرتبط بها المراجع بالوحدة الاقتصادية :

وخلال هذه الفترة ، فإنه يلزم ان لايكون للمراجع مصلحة مادية أو غير مادية مباشرة فى الوحدة الاقتصادية ، كما لايكون هناك استثمار خاص به فى تلك الوحدة ، ولايوجد اشراف عليه من المديرين بها ، ولاتوجد كذلك قروض لصالحه او عليه من الوحدة الاقتصادية .

٢ - الفترة الزمنية التى تغطيها القوائم المالية التى يراجعها :

وخلال هذه الفترة ، لابد من التساؤل حول ما اذا كان المراجع يرتبط بالوحدة كمؤسس أو ضامن للتعهدات أو وكيل بالانتخاب ، أو مشرف .. الخ ، كذلك ما اذا كان وكيلا لاى استثمار يقوم بمراجعته ، أو منفذا أو مشرفا على أموال أو عقار ، أو كان مصف لاى مشروع على شرط تقاسم الفائدة .

وبشأن مساعدى المراجع ، الذين يساعدونه فى عملية المراجعة ، فانه لتوفير الاستقلال ، فاننا نرى ان لايسمح المراجع بأن يتم تنفيذ العمليات

الاساسية فى المراجعة بواسطتهم ، حتى لاتؤثر على درجة انتقاده ، أو على منهج الاستقلال .

ومن اجل تدعيم الاستقلال فاننا نرى ان لايحتل المراجع مركزا يعرض استقلاله الى الخطر ، والتمشى مع معيار الاستقلال ، الذى لايعنى الشىء الكثير اذا لم يحدد بدرجة مناسبة ، ويتم العمل به .

ثانيا : معيار الكفاءة :

ويقوم هذا المعيار على أساس أن الشخص الذى يقوم بفحص القوائم المالية المحاسبية يجب ان يكون كفؤا لذلك ، ويتوافر لديه مواصفات فنية خاصة تظهر تلك الكفاءة ، ومن اجل ان تتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقة فلابد أن يكون صاحبها قد حصل على التدريب والتأهيل المناسب ، نظريا وعمليا وبدرجة معقولة من المهارة.

ولتحديد معيار الكفاءة فلابد من تحديد القدر المناسب من التدريب الفنى والتأهيل العلمى للمراجع .

اما بشأن التأهيل العلمى ، ففى معظم الحالات ، يشترط أن يكون المراجع يحمل مؤهلا جامعيا فى المحاسبة ، ويجتاز امتحانا قبل قبوله عضوا فى جمعيات المحاسبين والمراجعين وتأخذ بهذا المعيار جمعية المحاسبين والمراجعين الامريكية وغيرها من الدول المتقدمة .

وبشأن التدريب والخبرة العملية فان الجمعية الامريكية تتطلب خبرة عملية تتراوح من ١ - ٥ سنوات فى مجال المحاسبة العامة ، بينما تتطلب جمعية المحاسبين والمراجعين فى بريطانيا حصوله على خبرة من ٣ - ٥ سنوات تحت اشراف أحد المحاسبين القانونيين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة العامة .

ولازالت حاجة المهنة الى التدريب والتعليم الاكاديمى موضع جدل كبير ومستمر وهناك اقتراحات بتحسين الامتحانات ، ورفع مستوى التعليم ، والاتجاه

الحديث يسير حول الاقلال أو حذف الخبرة والتركيز على المعايير المرتبطة بالتأهيل العلمى .

وإذا كان لمهنة المراجعة ان تستمر فى صيانة المعايير المتعلقة بالكفاءة ، لتأصيل موقفها بين المهن الأخرى ، فلابد من تطوير سياسات التدريب والتأهيل لاجيال المحاسبين والمراجعين بما يناسب التطورات الحديثة والفنية فى مجال المحاسبة والمراجعة .

ثالثا : معيار التنفيذ :

ان المراجع كشخص مختص يقدم خدماته بأجر ، فان عليه ان يقوم بعملية فحص الحسابات بعناية كافية ، وعليه ان ينفذ واجباته بمهارة ورعاية وحذر ، معتمدا على ملائمتها للظروف المختلفة لكل حالة مراجعة .

ويتخذ هذا المعيار أهميته من حيث أنه اذا توافر لنا بقية المعايير السابقة ، ولم يتوافر معيار التنفيذ ، فانه لايوجد لدينا ضمان بأن تنفيذ عملية المراجعة سيتم بدقة ، وفى حالة توافر معايير التنفيذ فانه يمكن محاسبة المراجع المقصر فى تنفيذ وظيفته قانونيا .

الا أنه فى ظل العناية الكافية ، أو الرعاية المعقولة ، يصعب تحديد المعنى المقصود بالعناية الكافية أو الرعاية المعقولة ، وينمو الغموض فى المعنى ، من حيث أن مراجعة حسابات شركات كبيرة يمكن أن تكون معقدة غالبا .

ويتضمن معيار التنفيذ اقتراحا بان يخطط العمل للمستقبل وبإشراف مباشر من المراجع على مساعديه ، وذلك للوصول الى مراجعة فعلية مرضية ، كما أن المراجع عليه ان لايوقع تقريره اذا كان غير مقتنع بأن اجراءات التنفيذ قد نفذت بدقة ، وبصورة مناسبة ونقصد بالمناسبة هو ملاءمتها لظروف حالة المراجعة .

كما يشتمل على التقييم الملائم لنظام المراقبة الداخلية ، باعتباره العامل المتحكم فى تحديد المراجعة الاختبارية ، وحجم العينة الاختبارية ، وهنا يجب النظر

الى ان التقييم المناسب للمراقبة الداخلية يعتبر أحد المعايير التى يرتكز عليها معيار تنفيذ العمل الميدانى ·

وأيضا يتضمن تجميع ادلة الاثبات ، التى تعتمد عليها المراجعة بصورة رئيسية ، والتى يعتمد عليها المراجع فى تكوين رأيه فى الحسابات التى يراجعها ، ويمكن الحصول على أدلة الاثبات بطرق متنوعة ، الا أنه يجب الحصول على الاثبات الكافى ، ذو الطبيعة المناسبة ، وهنا نرى ان تكتب ادلة الاثبات فى نماذج أوراق عمل المراجعة والتى تسهل عملية اعادة المراجعة ويقدم دليلا قويا مناسبا يمكن الاعتداد به كمعيار للتنفيذ ، كما يمكن النظر الى هذه النماذج والأوراق المناسبة كمعيار أيضا ·

رابعا : معيار التقرير :

يمثل معيار التقرير أهمية كبيرة ، باعتباره منتج أو محصلة عملية المراجعة ، الذى يهتم به مستخدموا الحسابات والقوائم المالية المنشورة ، ويعتمد على محتوياته اعتمادا كبيرا جهات خارجية كثيرة ·

ويشتمل هذا المعيار على ضرورة أن يضمن المراجع تقريره ماقام به من عمل خلال مراجعته ، ورأيه فى الحسابات التى راجعها كنتيجة لذلك ، ويتضمن ايضا ان المستندات التى قام بفحصها معرفة بوضوح تام ، وكذلك نوعية المراجعة التى قام بها ، وأن فحصه ومراجعته قد تم طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بين المراجعين واعضاء المهنة ·

كما يشتمل التقرير على رأيه بوضوح ، والذى قد يكون مطابقا أو مخالفا ، وفى حالة المخالفة فان تقريره لابد ان يوضح التفاصيل والأسباب الكاملة لذلك ، بمعنى ان يوضح تحفظاته ان وجدت ·

ايضا يجب ان يراعى كلمة الرأى الواضح كقاعدة ، حيث ان مستخدمى الحسابات والقوائم المالية يرغبون فى معرفة اذا ما كانت هذه الحسابات قد اعدت

بطريقة مطمئنة ولذلك يهتم المراجع فى هذا الوقت بامكانية مقارنة حسابات هذه السنة التى يراجع حساباتها بالسنوات السابقة

اما بشأن شكل التقرير ، فان هناك مشاكل تترتب على المواصفات المرغوبة للتقرير الرئيسى . وهى تتعلق بقارىء التقرير ، الذى لايفهم طبيعة ومحددات التقرير نفسه . والحسابات المرتبطة به .

وفى رأينا انه لابد من التوسع فى التقرير ، بحيث يصبح ملائما ومفهوما لكافة الجهات التى تعتمد عليه ، وبالتالى يمثل معيارا واقعيا تعتمد عليه الفئات أو الطوائف المختلفة التى يهمها تحليل البيانات التى تتضمنها التقارير والقوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية المختلفة .

ويلاحظ ان المعايير الأربعة السابقة (معايير انجلترا) تختلف من حيث التبويب عن معايير المراجعة فى الولايات المتحدة وان كانت تحمل نفس المضمون .

معايير المراجعة فى الولايات المتحدة (١)

تقسم المعايير الخاصة بالمراجعة . فى الولايات المتحدة الأمريكية الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى

(أ) **المعايير العامة** General Standards وتتضمن مايأتى

١ يتم الفحص بواسطة شخص أو اشخاص لديهم التدريب الفنى الكافى والتأهيل العلمى والاختصاص لمراجع .

٢ يجب فى جميع الاحوال صيانة الاستقلال للمراجع باعتباره مسألة ذهنية تساعده فى ابداء رأيه دون تحيز .

٣ - يجب على المراجع مراعاة العناية المعقولة أو الكافية ، اثناء تنفيذ المراجعة واعداد التقرير .

---

(1) Generally Accepted Auditing Standards. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). New York. 1947

(ب) معايير خاصة بتنفيذ العمل الميداني : Standards of Field Work وتتضمن ماياتى :

١ - يجب على المراجع وضع خطة مناسبة لعملية المراجعة . ويشرف بشكل كاف وجاد على عمل مساعديه .

٢ - يجب القيام بتقييم نظام المراقبة الداخلية المطبق حاليا بالوحدة الاقتصادية ، حيث يعتمد عليه فى تحديد نطاق الاختبارات التى يقوم بها المراجع اثناء المراجعة .

٣ - يجب الحصول على ادلة الاثبات الكافية ، بطرق الجرد الفعلى والفحص المستندى ، والملاحظة ، والاستفسارات أو المصادقات وغيرها حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه فى القوائم المالية .

(جـ) معايير اعداد التقرير : Standards of Reporting وتتضمن ماياتى :

١ - يجب ان يظهر التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها طبقا للمبادىء أو الاصول المحاسبية المتعارف عليها ام لا .

٢ - يوضح ما اذا كانت تلك المبادىء أو الاصول المتعارف عليها والمطبقة ، قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة لاخرى .

٣ - تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف اعلاميا وبصورة معقولة ، ولابد ان يشار الى خلاف ذلك فى التقرير .

٤ - يتضمن التقرير رأى المراجع كوحدة لا تتجزأ وأن تعذر ذلك عليه ، فعليه ان يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الاسباب التى ادت لذلك.

وبمقارنة المعيار الاول فى المعايير العامة نجد انه يماثل معيار الكفاءة ، بينما يمثل المعيار الثانى منها معيار الاستقلال . أما بالنسبة للمعايير الخاصة بتنفيذ العمل الميدانى ومعايير اعداد التقرير فهى توضح ذاتها ولها مثيل فى المعايير التى عرضنا لها فى انجلترا .

ويلاحظ ان هذه المعايير قد وضعت فى ظل آراء تقديرية وشخصية . بعيدة

عن الموضوعية ، بينما الافضل فى رأينا ان توضع فى ظل خبرات طويلة من المراجعين نابعة من ظروف الواقع التى يواجهها اعضاء المهنة لتحظى بقبولهم جميعا مما يوفر لها أساسا سليما وفرصا أكبر للنجاح .

وفى مصر – بعد انشاء المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين – تجرى حاليا محاولة وضع مجموعة من معايير المراجعة تأخذ فى الحسبان واقع الممارسة العملية للمهنة فى جمهورية مصر العربية .

الباب الثانى

الاطار التنظيمى للمراجعة



الفصل الأول

تنظيم مهنة المراجعة فى مصر

تحظى أية مهنة بثقة الجمهور من وجود قواعد تنظم مزاولة هذه المهنة . ومع أن الطلب على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر تزايد مع صدور أول قانون للضرائب على الدخل سنة ١٩٣٩ الا أن القواعد المنظمة لهذه المهنة جاءت متأخرة عند صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المنظم لمزاولتها وتلى ذلك انشاء نقابة المحاسبين سنة ١٩٥٥ والتى اصدرت أول دستور يحكم مزاولة هذه المهنة فى ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ .

وقد ورد بالمادة الأولى من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ أنه " لايجوز ان يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة الا من كان اسمه مقيدا فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة ، ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول :

(أ) جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

(ب) جدول المحاسبين والمراجعين .

(ج) جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وتتم مزاولة هذه المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع . ويحظر على المحاسب أو المراجع ان يستعمل فى مزاولة المهنة اسما لشخص معنوى أو لمكتب او لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة " .

وقد تطلب القانون المذكور شروطا معينة للقيد بكل جدول من الجداول الثلاث المشار اليها أعلاه ، وتتعلق هذه الشروط اساسا بالشروط الشخصية ، التأهيل العلمى والعملى ، الحقوق والواجبات .

أولا : الشروط الشخصية لمزاولة المهنة :-

يشترط للقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين أن يكون طالب القيد (١).

١ - مصرى الجنسية ومقيم فى جمهورية مصر العربية .

٢ - كامل الأهلية .

٣ - حسن السمعة ، لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف .

ويمكن أن يضاف لذلك :

٤ - اللباقة والكياسة .

٥ - قوى الشخصية يحسن التصرف فى المواقف التى يواجهها .

ثانيا : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين جدول أ

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى فقط بحصوله على أحد المؤهلات التالية من أحد معاهد التعليم المصرية (٢)

١ - بكالوريوس كلية التجارة شعبة المحاسبة .

٢ - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية (كلية التجارة حاليا).

٣ - دبلوم مدرسة التجارة العليا (كلية التجارة حاليا) .

٤ - بكالوريوس التجارة شعبة ادارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

ويمكن ان يكون طالب القيد حاصلا على شهادة من أحد معاهد التعليم الاجنبية تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد والتجارة اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

---

(١) المادة الثانية من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٦) من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

وجدير بالذكر ان المشروع قد توسع فى شرط التأهيل العلمى لراغبى القيد بهذا الجدول وسمح لحاملى بعض المؤهلات الاخرى بالقيد على سبيل الاستثناء المحدد بتواريخ معينة للحصول على هذه المؤهلات المستثناه وهى [١] :

١ - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب ادارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٢ - من حصل قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية .

٣ - من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالى للتجارة.

ويعنى ذلك ان هذه المؤهلات المستثناه لايحق لحامليها القيد بالجدول الا اذا توافر التوقيت المحدد للحصول عليها .

ثالثا : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين " جدول ب

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى الوارد بجدول " أ " بالاضافة الى شرط التأهيل العملى (الخبرة) والذى حدده القانون فيما يلى [٢] :

١ - التمرين لمدة ثلاث سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون .

---

(١) المادة (٧) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٨) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

٢ - التمرين لمدة أربع سنوات للحاصلين على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب ادارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٣ - التمرين لمدة خمس سنوات للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية قبل تاريخ العمل بالقانون .

٤ - التمرين لمدة ست سنوات للحاصلين على دبلوم المعهد العالى للتجارة قبل تاريخ العمل بالقانون .

ويشترط أن يقضى الطالب مدة التمرين المشار اليها فى مكتب أحد المحاسبين او المراجعين المقيدين بالسجل بصورة جدية وبدون انقطاع طوال مدة التمرين . ويثبت التمرين بشروطه بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه وبمجرد ان يقضى الطالب فترة التدريب الموضحة أعلاه بشروطها ينقل قيده من جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين الى جدول (ب) المحاسبين والمراجعين الذين لهم حق مزاولة المهنة بصفة مستقلة .

غير ان القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد تضمن العديد من الاستثناءات للقيد المباشر بجدول المحاسبين والمراجعين مزاولى المهنة (جدول ب) دون المرور بالقيد فى جدول (أ) ، وقد شملت هذه الاستثناءات :

١ - **الوظائف المناظرة** : وهى تلك الوظائف التى يعتبر شاغليها قد امضوا فرضا مدة التدريب العملى المطلوبة للقيد بجدول (ب) وقد وردت هذه الوظائف بالمادة العاشرة من القانون وعدة قرارات وزارية صادرة بعد صدور القانون وهى :

يحسب من مدة التمرين كل زمن قضاه الطالب فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل ، أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة فى أحد معاهد التعليم الحكومية ، أو رئيس حسابات فى أحدى المصالح

الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو فى اى عمل آخر يعتبر نظيرا لهذه الوظائف بقرار من وزير التجارة والصناعة بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وقد أصدر وزير التجارة والصناعة عدة قرارات باضافة وظائف معينة باعتبارها وظائف مناظرة شملت وظيفة محاسب أو مراجع بديوان المحاسبات (الجهاز المركزى للمحاسبات حاليا) ، الموظف الفنى بادارة البحوث والتفتيش بالحراسة العامة على أموال الرعايا الفرنسيين ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها موظفوا مصلحة الشركات بوزارة الاقتصاد ، عمل المفتش المالى بالمصالح الحكومية والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل ونقد الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها مفتشو الأدارة العامة للشركات السياحية بوزارة السياحة ، وظيفة وكيل الحسابات ومفتش الحسابات بالمصالح الحكومية ، عمل رئيس حسابات اى منشأة مالية أو تجارية أو صناعية توافق عليها لجنة القيد بعد الوقوف على مقدار رأسمالها ومدى نشاطها ونظام العمل الحسابى فيها ، أعمال المراجعة والفحص والتحليل المالى والفنى لميزانيات الشركات والمؤسسات التى يقوم بها أعضاء الرقابة الادارية .

وفى رأينا ان هذا التوسع فى الاستثناء من شرط التدريب العملى يؤدى الى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلا عمليا كافيا الى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها الأمر الذى يتطلب اعادة النظر فى الوظائف المناظرة على ان يؤخذ فيها فقط تلك الوظائف التى تماثل فعلا التدريب الحقيقى على أعمال مهنة المحاسبة والمراجعة حتى ترتقى المهنة وتتوثق ثقة الجمهور بها ولاسيما أن

الاستثناءات الخاصة بالوظائف المناظرة لها صفة الدوام او الاستمرارية اى ليست استثناءات مؤقتة .

٢ - أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، حيث أن عضوية الجمعية تتطلب ان يكون طالب العضوية حاصلا على درجة الدكتوراه فى المحاسبة أو يجتاز الامتحانات التى تعقدها الجمعية لطالبى العضوية .

٣ - الحاصلون على المؤهلات الخاصة بالتأهيل العلمى التالية :

أ - بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة .

ب - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية .

جـ - دبلوم مدرسة التجارة العليا .

د - بكالوريوس التجارة شعبة ادارة الاعمال مع دبلوم معهد الضرائب.

هـ - الحاصلون على شهادة من أحد معاهد التعليم الأجنبية تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد والتجارة معادلتها لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

و - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب ادارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

بشرط أن يكونوا قد زاولوا المهنة المدة المنصوص عليها بالمادة (٨) من القانون - السابق ذكرها فى شرط التأهيل العملى - بمكاتبهم الخاصة أو بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٤ - من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لاتقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٥ - الحاصلون على دبلوم التجارة المتوسطة الذين زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بمكاتبهم الخاصة لمدة لاتقل عن عشر سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٦ - الخبراء الحسابيون الذين زاولوا مهنتهم امام المحاكم المصرية لمدة لاتقل عن عشر سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط ان تقرر لجنة فحص طلبات القيد بالسجل كفايتهم العملية والعلمية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

٧ - الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الاقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التى تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الصناعة والتجارة اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور وشغلوا بلا انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتحديده قرار من وزير التجارة والصناعة بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة لاتقل عن عشر سنوات متتالية سابقة على تاريخ العمل بالقانون .

والاستثناءات (بند ٣ وحتى ٧) والتى وردت بالمادة الحادية عشر من القانون تعتبر استثناءات مؤقتة وضعت لمواجهة اوضاع معينة كانت سائدة بمزاولة المهنة قبل صدور القانون سنة ١٩٥١ ومن ثم فهى غير معمول بها فى الوقت الحالى .

رابعا : القيد بجدول مساعدى المحاسبين والمراجعين (جدول ج)

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد من :

١ - الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التى تقرر وزارة المعارف العمومية (وزارة التعليم) بالاتفاق مع وزارة التجارة والصناعة

(وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية حاليا) اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور بشرط ان يكونوا قد زاولوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكاتبهم الخاصة ، أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية ، أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة سنتين على الاقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون .

- غير الحاصلين على أحد المؤهلات الدراسية بالبند السابق والذين يتوافر فيهم أحد الشروط الآتية :

أ - ان يكونوا قد اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات المساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

ب - ان يكونوا قد شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات احدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو اى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

جـ - ان يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

د - أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة ثلاث سنوات على الأقل قبل العمل بالقانون وأدوا بنجاح الامتحان الابتدائى المشار اليه فى المادة (١٤) من القانون ، حيث

ورد بهذه المادة " تنظم بمرسوم بعد أخذ رأى لجنة فحص طلبات القيد ، اجراءات الامتحانين الابتدائى والنهائى من حيث أدوار الامتحانات ومواعيدها وأماكنها وموادها ورسم دخولها .. ويصدر باختيار الممتحنين لكل دور قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بالاتفاق مع وزير المعارف العمومية (وزير التعليم) .

وقد قرر المشرع أن لمساعدى المحاسبين والمراجعين نقل اسمائهم الى جدول المحاسبين والمراجعين اذا قضوا فى مزاولة المهنة بهذه الصفة مدة ثلاث سنوات على الأقل وأدوا بنجاح الامتحان النهائى المشار اليه بالمادة (١٤) ، ويعمل بهذه الأحكام لمدة سبع سنوات من تاريخ العمل بالقانون .

ويلاحظ ان هذا الجدول (جدول ج) قد تم وضعه عند صدور القانون لمواجهة الاوضاع السائدة آنذاك حتى يتم تصفية تلك الأوضاع ، لذلك فانه يعتبر جدول مؤقت لايتم فيه اى قيد بعد المواعيد التى حددها المشرع للقيد فى هذا الجدول .

خامسا : شروط مراقبى حسابات الشركات المساهمة :

نظرا لأهمية شركات الأموال (الشركات المساهمة - شركات ذات المسئولية المحدودة - شركات التوصية بالاسهم) وتأثيرها فى الاقتصاد القومى ، فقد تطلب المشرع توافر شروطا معينة فى مراقبى حسابات هذه الشركات تتمثل فيما يلى :

١ - أن يكون عضوا فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أو اشتغل بمكتبه الخاص فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لاتقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون .

٢ - أو ان يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع فى مكتب لحسابه الخاص مدة لاتقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة . ويحسب من

هذه المدة الزمن الذى قضاه المحاسب أو المراجع فى احدى الوظائف المناظرة السابق ذكرها .

٣ - أن يكون قد زاول مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكتب لحسابه الخاص ولم يتوافر فيه الشروط الواردة بالبندين السابقين ويتقدم الى لجنة فحص طلبات القيد بالسجل للترخيص له باعتماد ميزانيات شركات المساهمة والحضور عنها أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها . ولايقبل الطلب الا اذا توافر فى الطالب الشروط الشخصية وشروط التأهيل العلمى السابق ذكرها فى القيد بجدول (أ) وكذلك اى شروط اخرى يصدر بتعيينها قرار من الوزير .

الفصل الثانى

الاطار السلوكى والقانونى للمراجع

تضمن قانون مزاولة المهنة ودستورها مجموعة من قواعد السلوك المهنى التى يتعين على المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين الالتزام بها وجزاءات مخالفتها ، كما تضمنت حقوقهم وواجباتهم ومسئولياتهم . وبالاضافة الى ذلك فان القوانين المنظمة لأعمال الشركات - وبصفة خاصة شركات الأموال - رتبت مجموعة من الحقوق والواجبات على مراقبى حسابات هذه الشركات .

١ - قواعد السلوك المهنى

تضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة قواعد السلوك المهنى التى يتعين على المحاسبين أو المراجعين الالتزام بها تحت بندين اساسيين (**أولهما : قواعد الأمانة المهنية ، وثانيهما : وقواعد اداب وسلوك المهنة .**

أولا : قواعد الأمانة المهنية :

وردت هذه القواعد بالمادتين ١٣ ، ١٤ من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة كما يلى :

١ - **المادة الثالثة عشر :**

يجب أن يضمن مراقب الحسابات تقريره جميع الحدود التى فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وماتقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها ، ما لم يشر الى هذه الانحرافات بتقرير مجلس الادارة أو فى الحسابات الختامية أو الميزانية .

٢ - **المادة الرابعة عشر :**

يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالأمانة المهنية :

أ - اذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها اثناء تأدية مهمته ولاتفصح عنها الأوراق التى يشهد بصحتها اذا كان افصاحه عن هذه

الحقيقة أمراً ضروريا حتى لاتكون هذه الأوراق مضللة .

ب - اذا أهمل اهمالا مهنيا فى خطوات فحصه أو فى تقريره عن هذا الفحص .

د - اذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأى ولم يشر الى ذلك فى تقريره .

د - اذا وقع تقريرا برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه وتوجيهه أو بمعرفة زميله أو مندوبيه المشترك معه فى عملية المراقبة .

هـ - اذا تغافل عن الحصول على ايضاحات كان يمكنه الحصول عليها اثناء المراجعة وكان من شأنها ان تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات .

و - اذا خالف نص المادة الثالثة عشر من هذا الدستور .

ز - اذا اكتفى فى تقريره بالاشارة الى قيام اشخاص بجرد أو تقويم بعض الاصول فى وقت توافر لديه الشك فى نوايا هؤلاء الاشخاص أو كفايتهم ولم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقويم أو يورد بشأنه تحفظا خاصا .

ونخلص من ذلك الى أن الامانة المهنية لمراقب الحسابات تقتضى منه الافصاح الكافى عن الأمور التى تهم قارىء القوائم المالية دون ان يعرض مصالح الوحدة محل المراجعة للخطر وبذل العناية المهنية الواجبة فى أداء المهمة المكلف بها .

ثانيا : اداب وسلوك المهنة :

وقد وردت القواعد الخاصة بآداب وسلوك المهنة والتى يتعين على مراقب الحسابات الالتزام بها بالمواد ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ من دستور المهنة على النحو التالى :

١ - **المادة الثامنة عشر :**

يعتبر المحاسب والمراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة :

أ - اذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها .

ب - اذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

جـ - اذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالاعلان وارسال المنشورات أو ارسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

د - اذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر . الا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما اذا طلب منه أن يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر أن يخطر هذا الزميل بذلك .

و - أذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة اتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

ز - اذا سمح أن يقرن اسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بانه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات .

ح - اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .

ط - اذا لجأ الى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض اتعاب أو قبول اتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب مقبول .

ى - اذا أفشى اسرارا مهنية أو اسرارا شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائة علم بها عن طريق أداء عمله .

٢ - المادة التاسعة عشر :

يجب على مراقبى الحسابات المشتركين فى مراجعة حسابات منشأة واحدة أن يتفقوا ابتداء على وضع برنامج مراجعة موحد وأن يقسم العمل الوارد به فيما بينهم وأن يقوم كل منهم بأداء الاعمال المنوطة به فى هذا البرنامج سواء بنفسه أو بواسطة مندوبيه ومعاونيه وتحت اشرافه وتوجيهه ومسئوليته وأن يساهم كل منهم فى هذا العمل بنسبة تتمشى مع حصته فى الأتعاب الكلية ، ويجب الا يغيب عن اذهانهم انه مهما كان اساس تقسيم العمل فانهم مسئولون بالتضامن قانونا عن نتيجة عملهم .

وصونا لكرامة المهنة وكرامة المحاسبين والمراجعين أنفسهم فانه يجمل بهم أن يتفقوا على مايتخذون من قرارات أو مايبدونه من أراء وأن يلحظوا دائما ان خلافاتهم ومناقشاتهم فى المسائل المهنية لايجوز باى حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو تصل الى علم أو سمع عملائهم ، اذا يجب عليهم تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدين بآداب المهنة واصولها ولايصح أن يحاول اى منهم الاستبداد برأيه ، فاذا لم يتفقوا رغم ذلك عينوا بالاتفاق محاسبا ومراجعا آخر ليكون حكما بينهم يعرضون عليه أوجه النظر المختلفة ليرجح وجهة على اخرى ، وان يرتضوا قراره فى النهاية فاذا لم يتفقوا على تعيين المراجع وظل الخلاف بينهم قائما فان

الواجب يقتضيهم رفع الأمر الى نقيب المحاسبين والمراجعين ليحسم الخلاف بينهم بشخصه أو بمن يندبه لهذا الغرض .

٣ - المادة العشرون :

للمحاسبين والمراجعين على بعضهم حقوق الزمالة باعتبارهم افراد أسرة واحدة ، ومن أهم هذه الحقوق التعاون فى العمل فلهم ان يتبادلوا الخدمات وأن يحاول كل منهم أن يلبى رجاء زميله فى النيابة عنه فى مهمة مهنية لدى جهة معينة اذا كانت ظروفه تسمح له بذلك وأن يكون فى هذه التلبية سباقا دون انتظار مقابل أو أن يتهاون فى أدائها .

٢ - حقوق وواجبات مراقب الحسابات

يقتضى الأمر التمييز بين حقوق مراقب الحسابات وواجباته كما وردت بقانون مزاولة المهنة ودستورها وهو مايطلق عليه الحقوق والواجبات المهنية لمراقب الحسابات ، وتلك الواردة بقانون الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والذى حدد حقوقا وواجبات لمراقبي حسابات هذه الشركات يتعين ان نعرض لها لأهميتها بالممارسة العملية للمهنة فى جمهورية مصر العربية .

أولا : الحقوق والواجبات المهنية :

وردت الحقوق المهنية للمقيدين بالسجل العام للمحاسبين بقانون مزاولة المهنة ، كما وردت الواجبات المهنية بدستور المهنة .

١ - الحقوق المهنية :

أ - للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة العامة على الايراد اطلاقا وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى

حكمها (١). على أن يراعى الشروط الخاصة بمراقبى حسابات الشركات المساهمة .

ب - للمحاسب والمراجع تحت التمرين اعتماد ميزانيات الشركات المختلفة ماعدا حسابات شركات المساهمة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذين لايزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة آلاف جنيه أو لاتزيد أرباحه السنوية على ألف جنيه وفقا لآخر ميزانية اعتمدتها أو ربط أقدته مصلحة الضرائب وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبة العامة على الايراد اذا كان ايراد الواحد منهم لايجاوز عشرة آلاف جنيه فى العام وفقا لآخر اقرار تم ربط الضريبة عليه ، وله أن يحضر عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها من جهات الادارة .

وليس للمحاسب أو المراجع تحت التمرين أن يفتح مكتبا باسمه الخاص ، ولايجوز له أن يباشر باسمه عملا من الأعمال الخارجه عن اختصاصه بمقتضى الفقرة السابقة أو الحضور فيها امام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما فى حكمها ، وانما يكون ذلك باسم المحاسب أو المراجع الذى التحق بمكتبه وبطريق النيابة عنه(٢).

جـ - لمساعد المحاسب أو المراجع اختصاص المراجع تحت التمرين الموضحة بالفقرة الأولى من البند السابق (ب) ، وله أن يفتح مكتبا

---

(١) المادة (٢٥) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٢١) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

باسمه الخاص ، ولكن ليس له أن ينوب عن المحاسبين أو المراجعين في أعمالهم الخارجة عن هذا الاختصاص .

٢ - **الواجبات المهنية :**

وردت الواجبات المهنية لمراقب الحسابات بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة على النحو التالى :

أ - **المادة الأولى :**

يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه اذا أحسن اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق فى المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد ، اذ ليس من واجبه أن يقوم بمراجعة قيود كافة العمليات بالدفاتر .

ب - **المادة الثانية :**

ليس من اختصاص مراقب الحسابات اجراء الجرد الفعلى للأصول أو تقويمها ، فهذا يتم أصلا بمعرفة ادارة المنشأة ، وتنحصر مهمة مراقب الحسابات فى اجراء بعض الاختبارات المدرجة التى تطمئنه الى صحة الجرد والتقويم .

جـ - **المادة الثالثة :**

يقبل المراقب البيانات والايضاحات والتفسيرات والشهادات المقدمة اليه من الموظفين المختصين المسئولين طالما لم يجد مايدعو الى ريبته .

د - **المادة الخامسة :**

على مراقب الحسابات أن يتحق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة(١) ومن هذه القواعد ماهو متفق عليه ومنها مايلى

---

(١) تعرف بالمبادىء او الاصول المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين واعضاء المهنة

(١) تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة .

(٢) استهلاك الاصول الثابتة التى تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب .

(٣) الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعى هى اما التكلفة أو بسعر السوق ايهما اقل .. ويجوز للمنشأة - لظروف خاصة - أن تتبع طريقة أخرى .. ويجب فى جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتا مدة بعد اخرى .

(٤) تحديد قيمة الذممات (العملاء أو المدينين) مراعى فيها المخصصات المواجبة .

(٥) اجراء التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الايرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية - موضوع المحاسبة - فى نطاق قواعد علم المحاسبة .

(٦) اعتبار المشروع مستمرا عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم الا فى الحالات الخاصة التى تستدعى غير ذلك كالتخارج والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك .

(٧) اعداد الميزانية والحسابات الختامية على اساس أن قيمة النقد - وهى وحدة القياس فى المحاسبة - ثابتة دواما .

(٨) عدم أخذ أى ربح لم يتحقق فى الحسبان ، مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة .. كما يراعى بالنسبة للمنشآت التى تقوم بأعمال طويلة الآجل أن تكون حصة المدة المالية فى الارباح تقديرية بنسبة ما تم من عمل ، مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر إلتى قد تنشأ فى المستقبل .

و - المادة السادسة :

على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والانظمة

والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهمته أو التى تنظم شئونها .

ز - المادة السابعة :

اذا تبين لمراقب الحسابات أن الميزانية أو الحسابات الختامية المستخرجة من واقع الدفاتر تحتاج الى تعديل لكى تعطى فكرة صادقة عن حالة أعمال المنشأة فان حقه لايتعدى مجرد توصية المسئولين باجراء هذا التعديل دون اصرار على ضرورة تنفيذه فعلا .

وعلى المراقب فى حالة عدم الاستجابة الى طلبه أن يشير - عن طريق الملاحظات أو التحفظات - الى هذا الأمر .

ح - المادة الثامنة :

يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا ، له شخصية ذاتية تجعله لايتأثر بالآخرين وأن يؤدى واجباته كاملة رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ورغم أى تعارض بين هذه الواجبات وبين صوالحه الشخصية . وعليه أن يقدر المقتضيات العملية وكذا الظروف المحيطة بالمنشأة ، وبالتالى يبذل جهده فى تجنب أية تحفظات أو ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية ، الا أن ابرازها فى مستند عام أو فى وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرة فى الظروف الخاصة بالمنشأة .

ط - المادة التاسعة :

يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادىء المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأة بالاضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهمة .

ى - المادة العاشرة :

ان عدم المام أو ادراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لايعفيه من

المسئولية فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية معقولة فى كل مايؤديه .

ك - **المادة الحادية عشر :**

يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل فى تقريره أو شهادته أسلوبا واضحا لايحتمل اختلاف التأويل .

وحتى يتحقق فى محيط اللغة العربية أمر توحيد المصطلحات العلمية والفنية المستعملة فى المهنة ، يجب على المحاسب والمراجع أن يتقيد ، فى تقاريره وشهاداته وكل مايصدر عنه من أعمال مهنية ، باستعمال المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا فى محيط المهنة وأن يقصر استعمالها على المعانى والمفاهيم المقصودة التى لاتثير اللبس .

ل - **المادة الثانية عشر :**

(١) يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، فاذا لم يقم بمراجعة تفصيلية كاملة أشار الى أنه لم يقم بمراجعة تفصيلية لكافة القيود والعمليات وأن مراجعته تمت بطريق الاختبارات .

(٢) ويوضح أيضا بهذا التقرير التغييرات التى حدثت فى الأسس التى تؤثر تأثيرا ذا بال على الحسابات الختامية أو الميزانية محل التقرير سواء كان ذلك من ناحية الشكل كاعتبار بعض عناصر حساب التشغيل والمتاجرة ضمن عناصر الأرباح والخسائر أو العكس ، أو من ناحية النتيجة كاختلاف طريقة التقويم فى العام موضوع الفحص عنها فى أعوام سابقة أو اعتبار بعض بنود الميزانية ضمن المصروفات أو العكس أى تعديل أساس الايرادات المستحقة أو المصروفات المستحقة أو المدفوعة مقدما أو اعادة تقويم الاصول خلال العام بما يزيد الأرباح أو ينقص الخسائر أو العكس ، وذلك كله اذا لم تكن الميزانية أو الحسابات المنشورة قد شرحت هذه المسائل بدرجة كافية .

(٣) وفيما عدا البنوك وشركات التأمين ، يجب على مراقب الحسابات أن يشير فى تقريره الى كل اجراء اتخذته ادارة المنشأة هذا العام ويكون من شأنه تكوين احتياطى سرى كامن أو استعماله كليا أو جزئيا .

(٤) وبمراعاة ماتقدم فان التقرير غير المحتوى على تحفظات يجب أن يتضمن عناصر معينة على الاقل ويمكن أن يكون هذا التقرير وفقا لما يلى :

قمت بفحص الميزانية المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ....
وكذا حساب الأرباح والخسائر عن المدة من .... الى .... أو عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ لشركة ....
وقد توصلت الى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها الى المدى الملائم طبقا لظروف الحال ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية وحصلت على البيانات والايضاحات التى طلبتها .

وفى رأيى المبنى على ماتقدم أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المرفقين يعطيان على التوالى صورة صادقة وواضحة عن حالة أعمال الشركة فى تاريخ .... ونتائج عملياتها عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ أو عن المدة من .... الى .... وذلك وفقا لقواعد المحاسبة المعترف بها والتى سبق لهذه المنشأة أن اتبعتها .

كما أن الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر المشار اليهما انفا يتضمنان كل ماينص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيهما .

وان البيانات الواردة بتقرير مجلس الادارة وبالكشوف التفصيلية والمنصوص عليها فى المواد .... من القانون رقم .... لسنة ،..........
تتفق مع ماهو وارد بدفاتر الشركة فى الحدود التى تثبت فيها تلك البيانات فى الدفاتر .

وقد تم الجرد والتقويم بمعرفة الادارة على أساس ماتقضى به قواعد المحاسبة ووفقا للأصول المرعية .

واذا كانت المنشأة موضوع المراجعة - منشأة صناعية - ذكر المراقب ما اذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها .

(٥) ويجب أن تكون التحفظات - اذا وجدت - والتى يضمنها المراقب تقريره واضحة سهلة الفهم وتمكن - ولو على وجه التقريب - من معرفة اثر وجهة نظر المراقب على الحسابات .

(٦) ويعتبر التحفظ كافيا اذا وضع لقارئه الأساس الذى يتيح له الاستزادة من البحث اذا أراد .

(٧) وطالما قام لدى المراقب شك فى نوايا بعض الاشخاص أو كفايتهم فلا يصح له أن يكتفى بالاشارة فى تقريره الى قيام هؤلاء الأشخاص بتقويم بعض الأصول بل عليه أن يحقق هذا التقويم بنفسه أو يورد بشأنه تحفظا بتقريره .

(٨) وعلى المراقب أن يتحفظ فى تقريره اذا كان للمنشأة فروع لم يتمكن من زيارتها وأن يوضح ما اذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع .

(٩) كما أن عليه أن يتحفظ فى حالة تعديل طريقة الجرد التى سبق أن اتبعتها المنشأة . أو فى حالة تغيير فى أسس المحاسبة خلافا لما كان يجرى عليه العمل بالمنشأة من قبل ، مما يؤثر على قيمة الأرباح أو الخسائر .

(١٠) وفى حالة المنشآت التى لاتمسك حسابات أو سجلات للتكاليف - سواء داخل الدفاتر المالية أو خارجها - وانما تقوم باعداد تكلفة اجمالية لمنتجاتها على اساس البيانات المستخرجة من الدفاتر المالية فى الوقت الذى تريد - سواء كان ذلك فى نهاية العام أو فى خلاله - فيجب أن يرد نص فى التقرير يفيد ذلك ونص كالآتى يفى بالغرض .

لاتمسك الشركة حسابات تكاليف ، وانما تتمكن من اعداد تكلفة اجمالية لمنتجاتها تقدر على ضوئها بضاعة آخر المدة وأرى أنها تفى بالغرض من اعدادها .

(١١) فاذا لم تكن تفى بالغرض تحفظ فى تقريره .

م - المادة الخامسة عشر :

لايدخل فى اختصاص مراقب الحسابات اعداد الحسابات الختامية أو وضع الميزانية أو الاشتراك فى ذلك العمل ، وتنحصر مهمته فى مراجعتها- بعد أن تكون قد أعدت بمعرفة آخرين (ادارة المنشأة) - على الدفاتر والمستندات المرتبطة بها بطريقة تقنع المراقب وتمكنه من أن يبدى رأيه فيما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية قد أعدت بطريقة تعطى فكرة صادقة وواضحة عن حالة أعمال المنشأة فى حدود المعلومات والايضاحات المعطاة له ، وطبقا لما هو ثابت بالدفاتر . وقد يقوم مراقب الحسابات - فى الحياة العملية - بالاشتراك فى أو باعداد الحسابات الختامية والميزانية، وهو فى هذا العمل لايقوم بأحد واجباته كمراقب حسابات ، ولكنه يؤديه كعمل مهنى اضافى .

ثانيا : حقوق وواجبات مراقبى حسابات شركات الأموال :

سبقت الاشارة الى أن القوانين المنظمة لأعمال الوحدات محل المراجعة ترتب حقوقا وواجبات على مراقبى حسابات هذه الوحدات ، وسوف نعرض هذه الحقوق والواجبات فى ضوء أحكام قانون شركات الأموال (الشركات المساهمة - الشركات ذات المسئولية المحدودة - وشركات التوصية بالاسهم) رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باعتباره القانون الذى تناول هذه الحقوق والواجبات تفصيلا .

١ - **حقوق مراقبى حسابات شركات الأموال :**

أ - **حق الاطلاع وطلب البيانات والايضاحات :**

لمراقب الحسابات فى كل وقت الحق فى الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفى طلب البيانات والايضاحات التى يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته .

ب - **حق تحقيق الموجودات والالتزامات :**

لمراقب الحسابات الحق فى تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الادارة أن يمكن المراقب من ذلك (١)

جـ - **حق الحصول على صور من الاخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين :**

على مجلس الادارة أن يوافى المراقب بصورة من الاخطارات والبيانات التى يرسلها الى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة(٢) .

د - **حق حضور اجتماعات الجمعية العامة :**

لمراقب الحسابات الحق فى حضور اجتماعات الجمعية العامة (عادية أو غير عادية) للشركة وابداء رأيه فى كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو فى اعادتها الى مجلس الادارة(٣) .

---

(١) المادة ١٠٥ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة (١٠٥) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة (١٠٦) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

هـ - حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد

على مجلس الادارة أن يدعو الجمعية العامة العادية للانعقاد اذا طلب اليه ذلك مراقب الحسابات [١] ولمراقب الحسابات أو الجهة الادارية المختصة أن يدعو الجمعية العامة للانعقاد فى الأحوال التى يتراخى فيها مجلس الادارة عن الدعوة على الرغم من وجوب ذلك ومضى شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذى يجب فيه توجيه الدعوة للاجتماع [٢] .

و - حقوق أخرى :

لمراقب الحسابات أن يحبس لديه مستندات الشركة وأوراقها حتى يستوفى حقوقه الخاصة قبل هذه الشركة مثل اتعابه التى لم يحصل عليها بعد .

٢ - واجبات مراقبى حسابات شركات الأموال :

أ - حضور اجتماعات الجمعية العامة :

على مراقب الحسابات أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه فى أعمال المراجعة ان يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت فى الدعوة للإجتماع [٣] .

ب - التقرير عن نشاط الشركة ومركزها المالى :

على مراقب الحسابات أن يدلى برأيه فى اجتماع الجمعية العامة برأيه فى كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص فى الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو فى اعادتها الـــى

---

(١) المادة (٦١) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة (٦٢) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

مجلس الادارة . ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة . ويجب أن يكون تقريره مشتملا على البيانات التى نص عليها القانون واللائحة التنفيذية فضلا عن البيانات الآتية :

(١) ما اذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .

(٢) ما اذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما اذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع وبالنسبة للشركات الصناعية ما اذا كانت الشركة تمسك حسابات تكلفة ثبت له انتظامها .

(٣) ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

(٤) ما اذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية محل المراجعة .

(٥) ما اذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ماجد من تعديلات فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل .

(٦) ما اذا كانت البيانات الواردة فى تقرير مجلس الادارة المشار اليها فى القانون واللائحة التنفيذية (فيما يتعلق بحساب الأرباح والخسائر والميزانية) متفقة مع ماهو وارد بدفاتر الشركة .

(٧) ما اذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية محل الفحص مخالفات مالية لأحكام القانون أو النظام الأساسى للشركة على وجه يؤثر فى نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالى مع ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية . وذلك فى حدود المعلومات والايضاحات التى توافرت لديه(١) .

٣ - الرد على استفسارات المساهمين :

يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة فى تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء انعقاد الجمعية العامة أن يناقش المراقب وأن يستوضحه عما ورد بتقريره(٢) .

٤ - الحفاظ على أسرار الشركة

لايجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى مقر الجمعية العامة أو فى غيره أو الى غيرهم ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله والا وجب عزله ومطالبته بالتعويض(٣) .

ثالثا : الجزاءات على مخالفة الواجبات المهنية :

يلتزم المحاسبون والمراجعون بواجبات مهنية محددة وردت بالقانون ودستور المهنة - كما سبق ايضاحه ، ومن ثم فان مخالفة هذه الواجبات أو الخروج عليها تستلزم توقيع الجزاء الملائم لدرجة المخالفة وأثرها على سمعة المهنة وثقة الجمهور فيها .

---

(١) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) المادة ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٣) المادة ١٠٨ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

ولذا تتم محاكمة كل عضو يخل بواجباته فى مزاولة المهنة او يرتكب أمورا مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها ويعاقب بأحد الجزاءات الآتية (١)

١ - الانذار .

٢ - التوبيخ .

٣ - الوقف عن العمل مدة لاتجاوز سنتين .

٤ - شطب الاسم من جدول النقابة .

وتتم المحاكمة التأديبية للعضو بمقر النقابة على درجتين الدرجة الأولى والدرجة الثانية - وتكون جلسات المحاكمة سرية ، وللعضو الحق فى استئناف القرار الصادر من الدرجة الأولى أمام الدرجة الثانية وله أن يقدم المستندات الدالة على براءته ، كما له عند صدور قرار بشطب اسمه من الجدول أن يطلب من الدرجة الثانية بعد مضى خمس سنوات من القرار بالشطب اعادة قيده فاذا رفض الطلب له ان يتقدم بالطلب مرة أخرى بعد مضى ثلاث سنوات من تاريخ اعلانه بالرفض .

٣ - مسئولية مراقب الحسابات

نظرا لأن مراقب الحسابات ملتزم بواجبات مهنية محددة بقانون ودستور المهنة، كما أن القوانين المختلفة المنظمة لأعمال الجهات محل المراجعة ترتب عليه واجبات معينة ، فان اخلال المراقب بأداء هذه الواجبات يعرضه للمساءلة التى قد تقتصر على تعويض الضرر (مسئولية مدنية) أو تصل الى حد التجريم (مسئولية جنائية) هذا فضلا عن المساءلة التأديبية والتى سبق أن عرضنا لها .

أولا : المسئولية المدنية لمراقب الحسابات :

تستند هذه المسئولية الى عدم بذل المراقب للعناية المهنية الواجبة فى أداء مهمته . فالعميل أو الجمهور يتوقع من المراقب مستوى أداء مهنى معين تحكمـــه

---

(١) المواد ٣٧ - ٥٠ من القانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ بانشاء نقابة المحاسبين والمراجعين .

قواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التى تتضمنها قوانين مزاولة المهنة ودساتيرها . والأصل أن تكون هذه المسئولية تجاه العميل (الطرف الثانى فى عقد المراجعة) إلا أن الممارسة العملية فى كثير من بلدان العالم تعرضت لمدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث (مستخدمى القوائم المالية المنشورة من غير أصحاب المشروع أو ادارته) .

١ - المسئولية المدنية قبل العميل :

أساس هذه المسئولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل[١] ، ومن ثم فان حدود هذه المسئولية هو العقد المبرم بين المراجع وعميله ونوع الخدمة الواردة فى العقد وحدودها . وتنشأ مسئولية المراجع تجاه العميل عند تقصير المراجع فى أدائه المهنى اى عدم بذل العناية المهنية الواجبة فى أداء مهمته أو الحفاظ على أسرار العميل التى علمها عند تأديه مهمته ويشرط أن يؤدى هذا التقصير الى الاضرار بالعميل وان يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المراقب أو تابعيه (استنادا الى مسئولية المتبوع اى المراقب عن أعمال تابعيه اى معاونيه أو مساعديه من افراد مكتبه) . فاذا ثبت تقصير المراقب والضرر الذى وقع على العميل بسبب هذا التقصير فانه يحق للعميل مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر .

غير أنه يتعين التفرقة بين الضرر الذى وقع على العميل بسبب أهمال المراقب فى بذل العناية المهنية الواجبة وبين خطأ المراقب فى التقدير حيث يسأل المراقب عن تعويض الضرر الناتج عن اهماله بينما لا يسأل عن الضرر الذى نتج عن خطأ فى التقدير . وقد تعرض القضاء الانجليزى والأمريكى للعديد من القضايا فى هذا الشأن منها :

---

(١) يقصد بالعميل أصحاب المنشأة أو الشركاء فى شركات الاشخاص أو المساهمين فى شركات المساهمة أو الاعضاء فى الجمعيات التعاونية .

أ - في قضية The Irish Wollen Co. Ltd. V. Tyson & Others حيث تم التلاعب في الحسابات عن طريق اخفاء بعض فواتير الشراء واسقاطها من المشتريات بالرغم من ادخالها ضمن مخزون آخر المدة . وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لأنه كان بمقدوره اكتشاف هذا التلاعب اذا بذل العناية المهنية الواجبة .

ب - في قضية The London Oil Storage Co, Ltd V. Sear Hasluck & Co. لم يقم المراجع بتحقيق رصيد صندوق المصروفات النثرية وظهر بالميزانية الرصيد الدفترى لهذا الصندوق حيث كان هناك اختلاس بالصندوق وكان الرصيد الفعلى يقل كثيرا عن الرصيد الدفترى ولم يقم المراجع بجرد الصندوق جردا فعليا ، وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لعدم قيامه بالتحقق من وجود الأصول الواردة بالميزانية .

جـ - في قضية In Re London & General Bank وهى خاصة بأحد البنوك الانجليزية قدم قروضا وتسهيلات لعملائه دون الحصول على الضمانات الكافية لهذه القروض واحتسب فوائد لهذه التسهيلات والقروض ضمن ايراداته وبالتالى تضخمت أرباح البنك فى حين أن هذه الفوائد لم يتم تحصيلها على الاطلاق ، وقد ترتب على ذلك أن توزيعات أرباح البنك قد تمت فى الواقع من رأس مال البنك لأن الأرباح كانت وهمية . وقد اكتفى المراقب بابلاغ هذه الحقيقة لادارة البنك . وقد قضت المحكمة بأن المراجع الذى لايعطى المساهمين بيانات صريحة مباشرة عن حقائق الوضع عندما لاتفصح الميزانية عن الواقع يعتبر مهملا فى أداء واجباته ومن ثم يتعين على المراجع رد قيمة الكوبون الثانى من الأرباح

الموزعة على سبيل التعويض على أساس أنه كان مدركا لحالة البنك الحرجة وأنه تصرف بأهمال نتيجة لعدم ابلاغه الحقائق للمساهمين واكتفى بابلاغها لادارة البنك ·

وقد تعرض دستور المهنة فى مصر للمسئولية المدنية لمراقب الحسابات فى المادة التاسعة ، والمادة العاشرة ، والمادة السابعة عشر وعلى الرغم من ذلك لم تعرض على القضاء المصرى قضايا صدرت عنها أحكام فى هذا الصدد · ففى **المادة التاسعة** من دستور المهنة " يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة فى حدود القواعد والمبادىء المتعارف عليها والموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأة بالاضافة الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم فى تنفيذ تلك المهمة · كما ورد **بالمادة العاشرة** إن عدم إلمام أو ادراك مراقب الحسابات لواجباته المهنية لايعفيه من المسئولية ، فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه أداء مهمته على مستوى عال وبعناية معقولة فى كل مايؤديه .

كما ورد **بالمادة السابعة عشر** الأخطاء التى يقع فيها مراقب الحسابات ولاترقى الى درجة مساءلته عنها يجب أن تكون قد وقعت بحسن نية وألا تكون مصبوغة بدافع الرغبة فى مسايرة العملاء أو باى دافع آخر غير مرتبط بالمهنة ·

وقد ورد بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنظم لأعمال شركات الأموال (الشركات المساهمة – وذات المسئولية المحدودة – والتوصية بالاسهم)(١)

---

(١) المادة ١٠٩ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ·

يكون مراقب الحسابات مسئولا قبل الشركه عن تعويض الضرر الذى يلحقها بسبب الأخطاء التى تقع منه فى تنفيذ عمله ، واذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .

وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة ... بمضى سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التى اتلى فيها تقرير المراقب ...

٢ - المسئولية المدنية قبل الغير:

تختلف الآراء حول مدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث) باعتبار الغير ليس طرفا أصيلا فى عقد المراجعة بين العميل ومراقب الحسابات ومن ثم فان مسئولية المراقب تجاه عميله أساسها العقد المبرم بينهما . بينما يذهب البعض الى قيام مسئولية المراجع قبل الغير (مستخدمى القوائم المالية) على اساس مبدأ المسئولية التقصيرية الوارد بالقانون المدنى المصرى والذى ورد به " أن كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض . والواقع أنه لم يصدر عن القضاء المصرى أيه أحكام فى هذا الصدد بالرغم أن دستور المهنة وقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد اعترف بمسئولية المراقب عن الضرر الذى يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه دون تمييز بين درجات الخطأ(١) .

فى الولايات المتحدة الأمريكية يتضح من أحكام القضاء الخاصة بمسئولية المراجع قبل الغير أن المراجع يصبح مسئولا عن تعويض ضرر الغير فى حالات الغش أو الاهمال الجسيم الصادر عن المراجع ، أما فى حالات الاهمال العادى لم يستقر القضاء الأمريكى بعد على رأى فيها ففى بعض القضايا مثل قضية Ultramas Corp. V.Toche قضت المحكمة بأن

---

(١) المادة ١٠٩ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

المراجع ليس ملزما أمام الغير بأن يقوم بعملية الفحص بدون اهمال حيث تضمنت الميزانية المعتمدة من المراجع ديونا وهمية بمبلغ ٩٥٠٠٠٠ دولار وأخفيت مطلوبات قيمتها ٣٠٠٠٠٠ دولار وقدم المراجع للعميل ٣٢ نسخة من تقريره وكان يعلم بطريقة عامة أن هذه التقارير سوف تقدم للمساهمين والغير للاطلاع عليها . كما جاء بالحكم فى هذه القضية أن رجل الأعمال العادى الذى يتلقى تقريرا (يقصد تقرير المراجع هنا) دون مقابل ويتلقى هذا التقرير كفرد من مجموعة كبيرة من المستثمرين المحتملين لايمكن ان يتوقع أكثر من ذلك .

وفى قضية أخرى The First National Bank & Trust Co, Of South Bend V. Small et al. أخذت المحكمة بمبدأ آخر وهو أنه اذا علم المراجع بأن تقريره سوف يقدم الى شخص أو جهة معينة بالذات فانه يلتزم فى مواجهة هذا الشخص أو الجهة (الغير) ببذل العناية المهنية الواجبة التى يلتزم بها قبل عميله .

وفى انجلترا انتهى القضاء الانجليزى الى قيام مسئولية المراجع قبل الغير اذا علم أن القوائم المالية محل الفحص سوف تقدم الى جهة بعينها وأن هذه الجهة سوف تعتمد على هذه القوائم فى قرارها مع العميل وأنه قد لحقها ضرر أو خسائر بسبب الاعتماد على التقارير المعتمدة من المراجع والمقدمة اليها .

ثانيا : المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات :

عندما يرتقى الخطأ الذى يرتكبه مراقب الحسابات الى درجة الجرم فان المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات تنشأ ويتولى الادعاء فى هذه الحالة النيابة المختصة ، ومن أمثلة الأخطاء التى ترقى الى مستوى التجريم خيانة الأمانة أو التزوير أو التدليس وهى أمور يطبق عليها قانون العقوبات .

وباستعراض التشريع المصرى لمجالات نشاطات مختلفة تعاونية - شركات أموال - ضرائب ، نجد أن هذه التشريعات تضمنت تجريما لبعض الأفعال أو الأخطاء التى قد تصدر عن مراقبى الحسابات (المراجعون الخارجيون) ووضعت عقوبات لكل منها .

١ - فى قانون التعاون الاسكانى (١٤ لسنة ١٩٨١) :

تناول المشرع فى هذا القانون بالباب الخاص بالعقوبات ، والذى اعتبر فيه مراجعوا حسابات الجمعية فى حكم الموظفين العمومين ، يعاقب مراقب الحسابات بالحبس وغرامة لاتزيد عن ١٠٠٠ جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر فى الحالات الآتية (١)

أ - اذا تعمد المراجع فى عمله أو فى تقاريره أو فى حسابات الجمعية المبلغة الى الجمعية العمومية للاعضاء أو جهات الاشراف والرقابة الادلاء بوقائع أو أرقام كاذبة عن حالة الجمعية .

ب - اذا تعمد المراجع اخفاء كل أو بعض الوقائع التى حدثت بالجمعية او المستندات المتعلقة بها .

جـ - اذا لم يقم المراجع بتنفيذ الالتزامات التى يفرضها عليه القانون والقرارات المنفذة له أو نظام الجمعية الداخلى .

د - اذا تعمد المراجع عرقلة أعمال جهات التفتيش والرقابة .

هـ - اذا احتفظ المراجع بأموال الوحدة بالمخالفة لاحكام القانون أو النظام الداخلى للجمعية أو قرارات الجمعية العامة للأعضاء رغم مطالبته بردها .

---

(١) المادة (٩٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨١ .

٢ - **في قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :**

تناول المشرع في هذا القانون بالباب الخامس الخاص بالرقابة والتفتيش والجزاءات في شركات الأموال (الشركات المساهمة - الشركات ذات المسئولية المحدودة - وشركات التوصية بالاسهم) ، يعاقب مراقب حسابات الشركة بالحبس مدة لاتقل عن سنتين وبغرامة لاتقل عن ١٠٠٠ جنيه ولاتزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه يتحملها المخالف شخصيا أو باحدى هاتين العقوبتين مع عدم الاخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الاخرى في الحالات الآتية(١) :

أ - اذا وقع المراقب على نشرات اصدار الاسهم أو السندات أثبت بها عمدا بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية .

ب - اذا صادق المراقب على توزيع أرباحا أو فوائد على خلاف هذا القانون أو نظام الشركة .

جـ - اذا تعمد المراقب أو من يعمل معه في مكتبه وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية أو أغفل عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون .

د - اذا قام المراقب أو شارك في تزوير سجلات الشركة أو اثبت فيها عمدا وقائع غير صحيحة .

٣ - **في قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :**

تناول المشرع في هذا القانون بالباب العاشر الخاص بالعقوبات تحديد عقوبة مراقب الحسابات (أو المحاسب القانوني) في الحالات الآتية :

---

(١) المادة ١٦٢ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

أ - يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتمد الاقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة له فى الحالتين الآتيتين :

(١) اذا اخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول ·

(٢) اذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى الى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر[١] .

ب - يعاقب مراقب الحسابات (المحاسب القانونى) بالسجن اذا حرض أو اتفق او ساعد اى ممول على التهرب من أداء احدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها - ويكون مسئولا بالتضامن مع الممول فى سداد قيمة الضرائب المستحقة والتى لم تؤدى - باستعمال احدى الطرق الاحتيالية الآتية :

(١) تقديم الممول لاقراره الضريبى مستندا الى دفاتر مصطنعة تخالف الدفاتر والمستندات الحقيقية ·

(٢) اخفاء الدفاتر الحقيقية وتقديم اقرار ضريبى على اساس عدم وجود دفاتر للممول ·

(٣) اتلاف أو اخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء أجل التقادم ·

(٤) توزيع أرباح على شركاء وهميين بقصد تخفيض الضريبة ·

(٥) اصطناع او تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ·

(٦) اخفاء نشاط أو اكثر مما يخضع للضريبة[٢] .

وتعتبر هذه الجريمة مخلة بالشرف وتفقد المحاسب اعتباره ·

---

(١) المادة (١٨٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

(٢) المادة ١٧٨ ، ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

القسم الثانى

العمل الميدانى للمراجعة

الباب الثالث

التخطيط لعملية المراجعة

الفصل الأول

التمهيد لعملية المراجعة

حتى يتسنى للمراجع أن يقوم بعملية المراجعة وفقا للأصول المرعية يتعين عليه أن يبدأ بتنظيم العنصر البشرى بمكتبه (أى التنظيم الداخلى لمكتب المراجعة)، والتعرف على كيفية الارتباط بالعملاء الجدد والتعرف على طبيعة أعمالهم وتنظيمها ، وتحضير أوراق العمل التى تساعده فى انجاز عملية المراجعة بكفاءة .

١ - التنظيم الداخلى لمكتب المراجع :

قد يأخذ مكتب المراجعة الشكل القانونى لمؤسسة فردية وهو الشكل الاكثر انتشارا فى جمهورية مصر العربية ، الا أن هناك بعض مكاتب المراجعة تأخذ أشكال قانونية أخرى كشركة تضامن . وسواء أخذ مكتب المراجعة شكل المؤسسة الفردية أو شركة التضامن فان التنظيم الرأسى (العسكرى) هو التنظيم السائد فى هذا النشاط ، فى بعض الأحوال قد يتم تقسيم المكتب الى أقسام بحسب الانشطة أو الخدمات التى يقوم بها (مراجعة - امساك دفاتر - تنظيم ودراسات - ضرائب ..) . عندما يكون المكتب مؤسسة فردية فان الرئيس أو اعلى سلطة فيه دو صاحب المكتب ، اما اذا كان الشكل القانونى للمكتب شركة تضامن فان الشركاء Partnerss أو اللجنة التنفيذية للشركاء هي السلطة العليا ويلى ذلك مجموعة المديرون أو المشرفون Managers ثم المساعدون الأول Senior Accountant ثم المساعدون متوسطى الخبرة Semi - Senior Accountants ثم المحاسبون تحت التمرين حديثى الخبرة Junior Accountants . ويختص كل مستوى بنوع من الأعمال تتلاءم ودرجة تأهيله العلمى والعملى .

٢ - **التعرف على العميل :**

نظرا لأنه يحظر على المراجع الاعلان عن نفسه طبقا لقواعد السلوك المهنى ، ولأن الطلب على هذه المهنة يتأثر الى حد كبير بالمعرفة الشخصية بين المراجع والعميل سواء بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر فان التعرف على العميل يستند الى هذه المعرفة . فى بعض الحالات قد يكون اسم المكتب معروفا وهو مايؤدى الى الطلب المباشر لخدماته . قد يكون العميل منشأة أو شركة جديدة لم يسبق مراجعتها ، وقد يكون لها مراجع سابق وفى هذه الحالة الأخرى يتعين على المراجع الجديد - طبقا لقواعد السلوك المهنى - أن يتصل بالمراجع السابق للحصول على معلومات عن العميل الذى لجأ اليه لطلب الخدمة المهنية ، ويتم لقاء بين العميل والمراجع الجديد للتعارف وفيه تتحدد غالبية الأمور التى تهم الطرفين .

٢ - **الارتباط بالعميل :**

يتم التعاقد بين المراجع والعميل بعد التعارف بينهما ، قد يكون الارتباط فى شكل عقد يحدد مسئوليات وواجبات كل طرف منهما ، أو على الأقل يوجه خطاب من مكتب المراجعة للعميل يحدد فيه هذه الأمور وغالبا مايصل لمكتب المراجعة خطاب أخر وهنا يكتمل ارادتى الطرفين فى التعاقد . فى شركات الاموال يتم تعيين مراقب الحسابات وتحديد اتعابه بقرار من الجمعية العمومية للشركة .

٣ - **التعرف على طبيعة ونظم العمل لدى العميل :**

يجب على المراجع أن يتعرف على طبيعة العمل لدى العميل ونظم العمل بالوحدة محل المراجعة ويشمل ذلك :

أ - التعرف على الشكل القانونى للوحدة محل المراجعة وعقد تكوينها .

ب - معرفة نوع النشاط الذى تزاوله الوحدة محل المراجعة . اذا كانت

الشركة لديها فروع أو مصانع فيجب زيارتها والتعرف على القائمين عليها ، وأهم الجوانب الفنية لنشاط الوحدة .

جـ- معرفة النظام المحاسبى المتبع بالوحدة بما فى ذلك الدفاتر المستعملة والدورات المستندية والمحاسبية والقائمين على تنفيذه ودرجة تأهيلهم العلمى والعملى .

د - الاطلاع على الحسابات الختامية والميزانية للعام السابق وتقرير المراجع السابق عليها ، بالاضافة الى تقرير مجلس الادارة فى حالة الشركات المساهمة أو الجمعيات التعاونية .

هـ- معرفة قواعد العمل بالوحدة والضوابط الداخلية المعمول بها والسياسات واللوائح التى تحكم العمل ، ومدى الالتزام بتطبيقها .

بتغطية هذا الجوانب يصبح المراجع على دراية بنشاط العميل وطبيعته ونظم العمل لديه والضوابط الداخلية التى تحكم عمل الوحدة محل المراجعة .

٤ - **أوراق عمل المراجعة** Audit Working Papers

يتعين على المراجع أن يحصل على الأوراق التى تساعده على أداء مهمته وفقا للقواعد والأصول المهنية المتعارف عليها ، وان كانت قواعد وأصول المراجعة - المعايير - لم تحدد ماهية ونوعية هذه الأوراق ، إلا أن الخبرة العملية للمراجع يمكن أن تساعده على تحديد الأوراق اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقا لقواعد الأداء المهنى السليم .

يمكن تقسيم أوراق العمل اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة الى نوعين . اولهما : أوراق الملف الدائم ، وثانيهما أوراق الملف الجارى (السنوى) .

أ - **الملف الدائم** The Permanent File

الاوراق التى يشتمل عليها الملف الدائم تخدم عدة أغراض ، فهى تعطى صورة واضحة عن تاريخ الوحدة محل المراجعة ، مما يساعد المراجع

ومساعديه فى تجنب اعداد أوراق مراجعة جديدة لكل سنة على حدة بالنسبة للأمور التى تتصف بالثبات والرجوع الى أوراق الملف الدائم فى أى وقت . ويتضمن الملف الدائم الأوراق والمستندات التالية عادة :

(١) نسخة من عقد تكوين أو تأسيس الوحدة محل المراجعة ونظامها الأساسى (أو الداخلى) .

(٢) نسخة من الخريطة التنظيمية للوحدة .

(٣) ملخص عن طبيعة نشاط الوحدة .

(٤) وصف لنظام الرقابة الداخلية بالوحدة ونقاط الضعف فيه والاجراءات التى تتخذها الادارة لتلافى نقاط الضعف .

(٥) مذكرات وافية عن العقود طويلة الآجل بالوحدة وكذا استثماراتها الدائمة .

(٦) ملخص للنظام المحاسبى المتبع بالوحدة ودليل الحسابات وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات واللائحة المالية .

(٧) ملخص بالسياسات المحاسبية التى تسير عليها الوحدة .

(٨) محاضر اجتماعات الجمعية العامة للشركة ومحاضر اجتماعات مجلس ادارتها .

ب - الملف الجارى (السنوى) : The Current File

يشتمل الملف الجارى أو السنوى على الأوراق التى تخدم عمليات الفحص بالسنة الحالية لذا يعد المراجع ملف جارى لكل سنة على حدة .
ولعل أهم الأوراق والمستندات بالملف الجارى هى :

(١) ميزان المراجعة والحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية .

(٢) قائمة بالتسويات التى تمت فى نهاية السنة المالية .

(٣) برنامج المراجعة للسنة الحالية .

(٤) الملاحظات والمذكرات التى حصل عليها المساعدون اثناء عملية الفحص للسنة الحالية ٠

(٥) الكشوف التحليلية المرفقة بالميزانية ٠

(٦) المصادقات والشهادات والاقرارات للسنة الحالية ٠

(٧) المراسلات التى تمت بين المراجع والوحدة (العميل) خلال السنة ، وتقرير المراجعة للسنة الحالية ٠

وجدير بالذكر أن أوراق العمل بالملف الدائم أو الملف السنوى ملك للمراجع ولكن لايحق له تحويلها للغير الا بموافقة العميل ٠

الفصل الثانى
وضع برنامج المراجعة

طبقا للمعيار الأول من معايير تنفيذ العمل الميدانى للمراجعة ، يتعين على المراجع وضع خطة مناسبة لعملية المراجعة ويشرف بشكل جاد وكاف على عمل مساعديه . تبعا لذلك يتطلب الأمر وضع برنامج تسير عليه عملية المراجع فى تطبيق هذا البرنامج مع الاشراف الكافى والجاد عليهم .

١ - برنامج المراجعة .

برنامج المراجعة يمثل خطة العمل لتنفيذ عملية المراجعة ، ولذا فهو يوضح الخطوات والاجراءات الواجب اتباعها لاتمام عملية المراجعة وفقا للأصول المتعارف عليها فى المراجعة .

يتم وضع برنامج المراجعة بمكتب المراجع فى ضوء طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة التى يطبق عليها هذا البرنامج ونظامها المحاسبى والدورات المستندية والمحاسبة بالوحدة وقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها فى هذه الوحدة . ومن ثم فان عدم ادراك الابعاد الحقيقة والواقعية لهذه الأمور يجعل البرنامج بعيدا عن الواقع . ولعل ذلك يثير تساؤل حول امكانية وضع برنامج نمطى للمراجعة يطبق على كافة الوحدات التى يقوم مكتب المراجعة بمراجعة حساباتها ، والواقع طالما ان طبيعة النشاط والنظم المعمول بها تختلف من وحدة الى وحدة أخرى فانه لايمكن وضع برنامج نمطى لمراجعة كافة الوحدات وانما يوضع هذا البرنامج لوحدة بذاتها وقد يعدل من سنة لأخرى وفقا للمتغيرات التى تحدث فى هذه الوحدة .

برنامج المراجعة الذى يعد بصورة جيدة يمكن أن يخدم عدة أغراض لعل أهمها :

أ - أنه يعطى صورة واضحة للمراجع ومساعديه عن نطاق عملية المراجعة وما اذا كان البرنامج يغطى عملية المراجعة بصورة مرضية أو يحتاج

الى تعديل قبل البدء فى تنفيذ العمل الميدانى للمراجعة .

ب - أنه يسمح بتوزيع للعمل على المساعدين بما يتفق ومستوى الخبرة لدى كل منهم .

جـ- أنه يوضح مايتم انجازه من عمل أولا بأول حيث يتم التأشير على الخطوات التى تم انجازها عقب الانتهاء منها مباشرة .

د - أنه يساعد فى الرقابة على الوقت المستخدم فى تنفيذ عملية المراجعة.

هـ- أنه يساعد فى التعرف على مدى فعالية قواعد الرقابة الداخلية بالوحدة ومدى الالتزام بها حيث يتم الربط بين اجراءات المراجعة والضوابط الداخلية .

ويتعين على أعضاء فريق المراجعة أن يضعوا فى اعتبارهم دائما أن برنامج المراجعة يتم وضعه على أساس افتراضات معينة للاجراءات المحاسبية وقواعد الضبط الداخلى لدى العميل ، ومن ثم فان هذا البرنامج يمكن ان يخضع للتعديل اثناء تنفيذ عملية المراجعة اذا ظهرت عوامل تستوجب ذلك .

عند وضع برنامج المراجعة يجب أن يغطى البرنامج نقاطا أساسية لكل بند من بنود المتغيرات المالية التى يتم مراجعتها (بنود الاصول ، الخصوم ، المصروفات ، الايرادات) هى :

أ - وصف للحساب وطبيعته .

ب - تقييم الضوابط الداخلية على هذا البند أو الحساب ونقاط الضعف فيها .

جـ - الاجراءات التى تتبع لفحص هذا البند أو الحساب وخطوات تنفيذ هذه الاجراءات .

د - نتيجة فحص هذا البند أو الحساب وهل تم تحقيق الأهداف الخاصة بمراجعته .

وكنموذج لكيفية وضع برنامج المراجعة فى ضوء هذه النقاط نقدم فيما يلى جزءاً من برنامج للمراجعة يغطى بنود الأصول الثابتة باحدى الشركات الصناعية .

مكتب ....   اسم العميل : شركة ....

السنة المالية :

الأصول الثابتة :

وصف للحساب :

هذا الحساب يتضمن عدة بنود فرعية تشمل الأراضى ، المبانى ، الآلات والمعدات ، السيارات . يتم حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت بواقع ٥٪ للمبانى ، ١٠ ٪ للآلات والمعدات ، ١/٣ ٣٣ ٪ للسيارات .

تقييم الضوابط الداخلية :

يستخدم دفتر استاذ مساعد للأصول الثابتة يشتمل على الحسابات الفرعية (الاراضى ، المبانى ، الآلات والمعدات ، السيارات) لهذا الحساب الرئيسى . الانفاق الرأسمالى الذى يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه يتطلب موافقة مجلس الادارة . توجد قواعد للتفرقة بين مصروفات الصيانة الرأسمالية والايرادية . تخريد الاصول الثابتة يتم التقرير عنه من رئيس القسم المختص ولكن لا يتم فحص دورى لعمليات التخريد التى لم يتم التقرير عنها ، العدد والأدوات الصغيرة لاتحمل اى علامة تدل على ملكيتها للشركة .

الرأى :

الضوابط الداخلية على الاضافات للأصول الثابتة قوية بينما الضوابط المعمول بها فى تخريد الأصول الثابتة ضعيفة نسبيا .

اجراءات المراجعة	الفترة التى يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل
الفحص التمهيدى :			
١ - فحص واختبار وتقييم الاجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية المتعلقة بالأصول الثابتة ومجمع مخصص الاهلاك .			أشرف
٢ - تحليل الاضافات للأصول الثابتة حتى تاريخ عملية الفحص ، مع حصر الاضافات التى لايزيد قيمة كل منها عن ٢٠٠٠ جنيه.			محمد
٣ - الاضافات التى لاتزيد قيمة كل منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتيرشرائها ومحضر استلامها وفحصها وسند سدادها مع التحقق ما اذا كانت بنود جديدة أو للاحلال لبنود مخردة .			محمد
٤ - تحليل مصروفات الصيانة وحصر مبالغ الصيانة التى لاتزيد عن ٢٠٠٠ جنيه حتى تاريخ عملية الفحص .			محمد
٥ - مصروفات الصيانة التى لاتزيد قيمة كل بند منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتيرها وسند سدادها وتقرير اتمام عملية الصيانة والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى (نفقة رأسمالية أم نفقة جارية) .			محمد
٦ - تتبع لكل الاضافات للأصول الثابتة التى لاتزيد قيمة كل منها عن ٥٠٠٠ جنيه والتحقق من وجود تصريح بها من مجلس الادارة .			محمد
٧ - تحليل عمليات التخريد حتى تاريخ الفحص			أشرف

اجراءات المراجعة	الفترة التى يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل
٨ - تتبع التكلفة الأصلية للبنود المخردة وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بدفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة . تفحص العمليات الحسابية لمجمع الاهلاك حتى تاريخ التخريد . تحدد القيمة التخريدية ويتم تتبعها بدفتر المقبوضات . تحرى عن عمليات التخريد التى لايوجد لها قيمة بيعية ،تحسب الأرباح أوالخسائر الرأسمالية فى كل عملية تخريد مع تتبعها فى حساب الايرادات الأخرى أو المصروفات الأخرى .			أشرف
٩ - فحص المشرف على الفريق			أسعد
الفحص النهائى			
١ - فحص الاجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية على الأصول الثابتة ومخصص مجمع الاهلاك لأى تغيرات تمت بعد الفحص الأول .			محمد
٢ - تحصل من العميل أو تعد كشف بالاصول الثابتة والاضافات عليها والاستبعادات منها والاهلاك السنوى ومخصص مجمع الاهلاك حتى تاريخ نهاية السنة المالية			محمد
٣ - مقارنة أرصدة الأصول الثابتة أول المدة مع أوراق عمل السنة المالية السابقة			محمد
٤ - ترصيد حسابات دفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة ومقارنة الحسابات			محمد

اجراءات المراجعة	الفتـرة التـي يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل
الفرعية مع الحساب الاجمالي الخـاص بها .			
٥ - تحليل الاضافات للأصول الثابتة بعـد تاريخ الفحص السابق وحتى نهايـة السنة المالية مع حصر كل الاضافـات التى لاتزيد قيمة اى منها عـن ٢٠٠٠ جنيه . مقارنة لجمالى الاضافات حتى نهاية السنة بكشف الاصول الثابتـة والحركة عليها . فحص الفواتيـر وسند سدادها للاضافات التى تمـت بعد الفحص الأول مع الاشارة الى اذا كانت بنود جديدة أو احلال .			
٦ - تحليل وحصر مصروفات الصيانة التى تمت بعد الفحص السابق وتحديد البنود التى لاتزيد عن ٢٠٠٠ جنيه ومقارنـة مجموعها مع بند الصيانة بالمصروفات الجارية .			محمد
٧ - جميع مصروفات الصيانة التى لاتزيـد قيمتها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتير الموردين وتقرير الصيانة والتوجيـه المحاسبى لها .			محمد
٨ - تتبع الاضافات التى تمت على الأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق وتزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ جنيه وتحقق من وجود موافقة مجلس الادارة .			محمد
٩ - تحليل الاستبعادات من الاصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق حتى نهاية			محمد

اجراءات المراجعة	الفترة التي يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل
نهاية السنة والمقارنة الاجمالية مع كشف الاصول الثابتة وحركتها .			
١٠ – تتبع التكلفة الاصلية للبنود المخردة بعد تاريخ الفحص السابق وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بدفتر الاستاذ المساعد للأصول الثابتة . تحقق من العمليات الحسابية للاهلاك . تحقق من القيمة التخريدية وتتبعها مع دفتر المقبوضات . تحقق من البنود المخردة بدون قيمة . تحقق من المبالغ المدونة كأرباح أو خسائر رأسمالية وتقارن مع حساب الايرادات أو المصروفات الأخرى .			أشرف
١١ – يتم التحقق من أى عملية تخريد لم تسجل بما فى ذلك .			
أ –تحديد ما اذا كان قد تم تسجيل كل عملية تخريد تم احلال أصول بدلا من المخردة .			اشرف
ب – تحرى اى نقص جوهرى حدث فى قيمة قسط التأمين على الأصول الثابتة .			
جـ – فحص حساب ايرادات متنوعة والتحقق من وجود أو عدم وجود مبالغ ناتجة عن بيع الأصول المخردة .			اشرف

اجراءات المراجعة	الفترة التى يغطيها الفحص	وقت الفحص	القائم بالعمل
د - استفسر من رئيس القسم عن عمليات التخريد التى تمت وكذا من مدير المصانع .			اشرف
هـ - حدد عشرة بنود من الآلات والمعدات من دفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة وحدد موقعها فى المصنع .			اشرف
و - اكتب مذكرة بعمليات التخريد التى لم تسجل .			اشرف
١٢- اختبر حساب الاهلاك للسنة الحالية :			اشرف
أ - قارن اهلاك السنة الحالية بالسنة السابقة وتحقق من اتباع نفس طريقة حساب الاهلاك .			
ب - اختبر مصروف اهلاك السنة الحالية لمجموعات الأصول وتحرى سبب الفروق عن السنة السابقة .			اشرف
١٣- قارن مجمع الاهلاك فى نهاية السنة الحالية تحقق من أن الرصيد المتبقى للأصل بعد الأهلاك يتناسب مع المتبقى من عمره الأنتاجى .			أسعد
١٤- فحص المشرف على الفريق .			أسعد

نتيجة الفحص

٢ - **توزيع العمل على المساعدين**

يتم توزيع الأعمال الموضحة ببرنامج المراجعة على اعضاء فريق المراجعة المختص بفحص حسابات العميل ، ويجب ان يراعى فى هذا التوزيع مستوى التأهيل العملى لكل عضو بالفريق ودرجة الخبرة اللازمة لأداء كل خطوة من خطوات برنامج المراجعة .

٣ - **الاشراف على المساعدين .**

يجب أن يتوافر اشراف فعال على أعمال المساعدين فى تنفيذ عملية المراجعة . غالبا مايشرف على كل فريق مراجع رئيسى يرجع اليه اى عضو فى الفريق للاستفسار عن اى مشكلة تواجهه .المشكلات التى لايمكن للمراجع الرئيسى التصرف فيها يمكنه أن يطلب مساعدة أحد المشرفين بالمكتب أو احد الشركاء لمعاونته فى التصرف الملائم .

الباب الرابع

الرقابـــة الداخليـــة

الفصل الأول

التعريف بالرقابة الداخلية

مقدمة :

يعتبر الحفاظ على أموال المنشأة وتحقيق كفاءة استخدام هذه الأموال من الأمور الهامة التى يعتمد عليها استمرار أى منشأة ونموها يستوى فى ذلك المنشآت الصغيرة والكبيرة .

فى المنشأة الصغيرة قد يتسنى لصاحب المنشأة - من خلال رقابته الشخصية - الحفاظ على أمواله وتوجيهها بما يحقق له أفضل عائد ممكن ومع غياب مثل هذا الأسلوب فى الرقابة تزداد الحاجة الى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية .

الأساس فى تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية : سلطة التصريح (أجازة) العمليات ، المحاسبة عنها ، والاحتفاظ بالأصول .

وتتم المحاسبة عن العمليات فى ظل المعالجة اليدوية للبيانات بالاعتماد على العنصر البشرى فى عمليات التسجيل (تجميع البيانات) ، التبويب ، التلخيص وعرض النتائج . بالإضافة الى الاحتفاظ بالمستندات والسجلات الخاصة بذلك .

وبافتراض أن معالجة البيانات المحاسبية تتم يدويا ، فما هى مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية ؟ وما هى اجراءات الرقابة التى تنطوى عليها هذه المقومات ؟ .

للاجابة على هذه التساؤلات تم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعين الأساسيين التاليين :

الأول : طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية واهدافها .

الثانى : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعالة .

أولا - طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

١ - ظهور الرقابة الداخلية وأهميته :

تنتمى الرقابة الداخلية الفعالة بصورة لصيقة الى السؤال الخاص بامكانية الاعتماد على البيانات المالية ، كما تعتبر أساسية للغاية لقيام الإدارة بمسئولياتها الكلية بصورة سليمة ، فقد ترتب على الرغبة فى زيادة حجم أعمال المنشأة ونطاقها ظهور الشركات ذات الامكانيات المالية الضخمة - كالشركات المساهمة - الأمر الذى أدى إلى :

أولا : انفصال الملكية عن الإدارة والاعتماد على مدربين مهنيين فى إدارة اعمال المنشأة ، ومن ثم حاجة أصحاب المنشأة الى بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة ادارتها . ولتحقيق ذلك يستعين أصحاب المنشأة بمراجع خارجى لفحص حسابات المنشأة وابداء رأى محايد فى مدى عدالة الأرقام التى تتضمنها هذه القوائم .

ثانيا : تشعب البناء التنظيمى للمنشأة وتعقده الأمر الذى أدى الى ضرورة تحديد المهام والمسئوليات لكل وحدة تنظيمية (فرع / ادارة / قسم)، ومن ثم حاجة الادارة العليا الى بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء هذه الوحدات بالإضافة الى مجموعة من الأساليب والاجراءات اللازمة لرفع كفاءة استخدام الموارد وحماية الأصول لدى الوحدات التنظيمية المسئولة عن حيازتها .

ثالثا : حاجة الجهات الحكومية الى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنشآت وآثاره على الاقتصاد القومى . ومدى التزام هذه المنشآت بمسئولياتها تجاه المجتمع (كالمساهمة فى خطط التنمية ، تحمل جزء عادل من أعباء المجتمع فى صورة ضرائب ، استيعاب قدر من العمالة ، المساهمة فى حماية البيئة من التلوث الناتج عن الصناعة ...) .

ونظرا لأن ادارة المنشأة تعتبر مسئولة عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق بها ، فان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يساعد الادارة فى مواجهة هذه المسئوليات يعتبر أمرا ضروريا ٠

ولاتقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية على إدارة المنشأة بل أن المراجع الخارجى أيضا يعتمد على هذا النظام فى تحديد حجم العينة التى يمكن الاعتماد عليها عند فحص الحسابات وتوقيت أجراء هذا الفحص (دورى أو فى نهاية السنة) ٠ ويعتبر وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين مسئولية حيازة الأصول ٠ ومسئولية المحاسبة عن العمليات والأصول وتنفيذ هذه الخطة من الأمور التى تؤثر على اختيار أجراءات المراجعة المناسبة التى يتبعها المراجع الخارجى ٠ وبالإضافة الى ذلك فان وجود هيئة للمراجعة الداخلية لدى الشركة يعتبر من العوامل التى تزيد عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ، ويجب أن تكون نظرة المراجع الخارجى لعمل المراجع الداخلى انه عمل مساعد له وليس بديلا عنه٠ فقد لايتسنى للمراجع الخارجى زيارة بعض فروع الشركة أو مصانعها ، وفى هذه الحالة يمكنه الاعتماد على أعمال هيئة المراجعة الداخلية فى فحص حسابات هذه الفروع بشرط أن تكون هذه الهيئة على درجة معقولة من الكفاءة والموضوعية فى أداء أعمالها ٠ وطبقا لذلك فان نطاق الفحص وتوقيت عملية المراجعة الخارجية تعتمد على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى الشركة٠

٢ - تعريف الرقابة الداخلية :

تأثر تعريف الرقابة الداخلية بتطور حجم المنشآت وعلم الادارة وأساليبه ٠ ويمكن التمييز بين ثلاث مراحل مر بها تعريف الرقابة الداخلية :

أولا - المرحلة الأولى :

كان الشكل السائد للمشروعات هو المنشأة الفردية ، واهتمام اصحاب

هذه المنشآت بحماية النقدية ، من ثم انحصر تعريف الرقابة الداخلية على مجموعة الوسائل التى تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون .

ثانيا - المرحلة الثانية :

توسع حجم المنشآت وبالتالى عملياتها ، وتبعا لذلك تطور تعريف الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والاجراءات التى تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة الى حماية النقدية والأصول الأخرى ويبدو ذلك فى تعريف الرقابة الداخلية الذى أصدره المعهد الأمريكى للمحاسبين سنة ١٩٣٦ ، على أنه مجموعة من الوسائل تتبناها المنشأة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر وفى هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلى Internal Check .

ثالثا - المرحلة الثالثة :

زاد الاهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة ، ومن ثم تطور تعريف الرقابة الداخلية بحيث يشمل اساليب الارتقاء بالكفاءة الانتاجية بجانب الحفاظ على أصول المنشأة بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات . وفى سنة ١٩٤٨ أجرت لجنة اجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين دراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية ، وصدرت نتائج هذه الدراسة سنة ١٩٤٩ فى تقرير خاص بعنوان " الرقابة الداخلية - عناصر النظام المتناسق وأهميته للادارة والمراجع الخارجى .
وفى هذا التقرير تم تعريف الرقابة الداخلية على النحو التالى :

تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التى تتبناها المنشأة لحماية أصولها ، وفحص دقة البيانات

المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة (١) .

ويبرز هذا التعريف الجوانب المختلفة لمفهوم الرقابة الداخلية بشكل واضح مما جعله يلقى قبولا عاما حتى الآن من الهيئات والتنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والباحثين فى هذا المجال .

٣ - أهداف الرقابة الداخلية :

وفقا لتعريف المعهد الأمريكى للمحاسبين للرقابة الداخلية تشمل أهداف نظام الرقابة الداخلية :

أولا : توفير الحماية لأصول المنشأة .

ثانيا : توفير الدقة فى البيانات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها .

ثالثا : الارتقاء بالكفاءة الانتاجية .

رابعا : التحقق من الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة .

وهذه الأهداف تلقى الضوء على طبيعة الوسائل والاجراءات التى ينطوى عليها نظام الرقابة الداخلية . ويجب أن تحقق هذه الوسائل والإجراءات الرقابة الوقائية (منع الأخطاء والغش والاختلاس) وسرعة اكتشاف اى من هذه الظواهر عند حدوثها ، بالاضافة الى تجنب نواحى الاسراف فى استخدام الموارد المتاحة وتحقق كفاءة استخدامها . ونتناول فيما يلى مناقشة كل من هذه الأهداف .

أولا : حماية أصول المنشأة Safeguarding of Assesst

تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة " حماية Safeguard "، فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة Intentional Errors فى معالجة العمليات بقصـــد

(1) Internal Control, Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant, A Special Report By The Committee On Auditing Procedures, Copyright 1949, by American Institute of Accountatnts, P.5.

إخفاء غش أو اختلاس . وتستند الأخطاء المتعمدة الى تخطيط مدروس بواسطة افراد غير أمناء ذوى نوايا احتيالية Fraudulent Intentions ويتم ذلك بعدم اجراء قيد محاسبي (سهو كلى) أو تحريف فى السجلات بشكل لايبدو متعارضا مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية . فقد تدرج أسماء وهمية فى كشوف الأجور لتغطية اختلاس فى النقدية ويكون قيد الأجور مطابقا لاجمالى كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء .

وقد يقصد بكلمة " حماية " الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة فى معالجة العمليات واستخدام الأصول Unintentional Errors .

أو التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية كتسجيل مصروف ايرادى على أنه مصروف رأسمالى مما يؤدي الى زيادة رقم الربح وتضخيم قيمة الأصول ، أو أخطاء حسابية Arithmetical Errors كالأخطاء المتعلقة بعمليات التجميع أو التضريبات أو نقل المجموع من صفحة الى أخرى أو فى كتابة المبلغ الخاص بالقيد المحاسبى . وقد تتضمن أخطاء سهو Omission Errors جزئى أو كلى عند تسجيل القيود المحاسبية ، وغالبا ماترجع هذه الأخطاء الى عدم كفاءة العاملين أو / وتدريبهم بصورة كافية .

وقد تشير كلمة " حماية " الى وسائل المحافظة على الأصول ضد كافة الأمور غير المرغوب فيها مثل الغش والاختلاس والسرقة بالإضافة الى الأخطاء . ويمثل الاختلاس Embezzlement نقل ملكية الشئ (الأصل) دون موافقة أو تصريح من أصحابه أو من لهم سلطة التصرف فيه . والغش Fraud عمل تضليلى Deceitful غير أمين ينطوى على (أ) اغتصاب للأصل دون علم مالكه أو موافقته (ب) وتحريف Misstating فى السجلات بطريقة مدروسة أو اهمال تسجيل العملية[١] . ومن ثم فان الغش غالبا مايرتكب لتغطية اختلاس . والسرقة

---

(١) قد تتعمد الادارة لجراء تحريف فى السجلات لاظهار نتائج غير واقعية لأعمال المنشأة ويطلق على هذا التحريف الغش الادارى Management Fraud ومن أمثلته تحريف لغرض تخفيض الأرباح حتى يمكن تخفيض الضرائب ، أو تحريف لغرض زيادة الأرباح زيادة وهمية لضمان الاستمرار فى ادارة المنشأة أو الحصول على أجور اذا كانت الادارة تشارك فى حصة من الربح المحقق .

Larceny أحد أشكال الغش ويجب أن تنطوى على تجاوز غير مصرح به فاذا اشترك أمين المخزن أو الخزينة مع آخرين للسطو على مخازن الشركة أو خزائنها فان ذلك يعتبر سرقة . والخسارة Loss انتقال ملكية جزء من الأصول دون الحصول على مقابل ، فاذا وافقت الادارة على منح ائتمان لعميل غير موثوق فيه ولم تحصل قيمة البضاعة المباعة فان ذلك يمثل خسارة (ديون معدومة) ، أو اتخاذ قرار بانفاق استثمارى لشراء آلة يثبت عدم صلاحيتها للاستخدام .

وطبقا لرأي لجنة اجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين تعنى كلمة " حماية " وقاية الأصول من الخسائر Loss التى قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها Irregularities (١) . ويستند هذا الرأى الى التوسع فى مفهوم كلمة " حماية " باعتبار أن ادارة المنشأة مسئولة عن الحماية المادية للأصول ومايرتبط بها من تصرفات أو استخدامات .

ثانيا - دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها :

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمنشأة مجموعة من العمليات Transactions التى تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية . وهذه العمليات تنطوى - فى الغالب - على وجود مبادلة أصول أو / وخدمات مع أطراف خارج المنشأة (الوحدة المحاسبية) . وتحويل أو استخدام بعض الأصول داخل المنشأة من خلال سلسلة من الخطوات تشمل : التصريح بالعمليات Authorization تنفيذها ، تسجيلها بالدفاتر ، والمحاسبة عن نتائجها .

ويقصد بالتصريح (الاجازة) بالعمليات مجموعة السياسات والقرارات الادارية الخاصة باجراء التبادل ، التحويل ، أو استخدام الأصول لأغراض محددة تحت ظروف معينة ، وقد تكون هذه الأجازة خاصة بعمليات معينة كالتصريح بمنح خصم كمية لأحد العملاء ، ومن ثم لايجوز للمسئول عن عمليات

(1) Committee on Auditing Procedures . American Institute of Accountats, Statement No. 33, 1963, Chap. 5.

البيع أن يمنح هذا الخصم لعميل آخر الا بعد الرجوع للادارة ، وفي كثير من الحالات يأخذ التصريح (الأجازة) صفة العمومية لينطبق على جميع المواقف المتشابهة ومن أمثلة الاجازة العامة تحديد أسعار البيع لأى عميل ، شروط منح الإئتمان لأى عميل ، وضع حدود للطلب فاذا ما وصل مستوى المخزون الى حد الطلب يتم تلقائيا البدء فى اجراءات الشراء .

ويشمل تنفيذ العملية اتخاذ مجموعة من الخطوات المتتابعة . وتنفصل كل خطوة عن الأخرى من زاوية المسئولية عن تنفيذها ، ومثال ذلك عملية البيع تتضمن استلام الأمر من العميل ، اعداد البضاعة ، الشحن ، اعداد الفاتورة تحصيل قيمة البضاعة المباعة . وفى حالة الشراء ، اعداد طلب شراء ، اصدار أمر الشراء ، استلام البضاعة ، سداد قيمة المشتريات . ويتعين تحديد المسئولية عن كل من هذه الخطوات بحيث لايقوم شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة . ويكون هناك موافقة Approval لكل خطوة تشير الى أن الشروط التى حددتها الأجازة الخاصة بالعملية ككل قد توافرت بالشكل المطلوب لكل من هذه الخطوات.

ويتم تسجيل ماترتب على تنفيذ العملية من آثار مالية على أصول المنشأة والتزاماتها فى السجلات المعدة لهذا الغرض (يوميات فرعية ، دفاتر استاذ مساعدة ، يومية عامة ، استاذ عام) .

وتتطلب المساءلة المحاسبية عن العمليات (تتبع المسئولية عن حركة الأصل منذ لحظة الاستحواذ عليه وحتى التصرف فيه أو استخدامه فى عملية أخرى) من خلال امساك سجلات خاصة للأصول واجراء المقارنات بين هذه السجلات والأصول المرتبطة بها ، ومثال ذلك تتبع حركة البضاعة (شراء ، صرف ، ارتجاع) وتحديد المخزون الدفترى ثم اجراء جرد فعلى ومقارنته بالرصيد الدفترى وتحديد المسئولية عن أى عجز قد يظهر ، أو تحديد النتائج التى تترتب على قرار معين والمسئولية عنها .

فاذا ماتم مراعاة الخطوات التى يمر بها اتمام العمليات مع اجراء مراجعة داخلية مستمرة لما يتم تسجيله بمعرفة قسم المراجعة الداخلية بالشركة ، فـــإن

البيانات المحاسبية التى يتم التوصل اليها بخصوص هذه العمليات يمكن الاعتماد عليها .

وأحد التساؤلات بخصوص الاعتماد على البيانات المحاسبة يرتبط بمستخدمى هذه البيانات ، فهل يقصد بدرجة الاعتماد هنا اعتماد الأطراف الخارجية (المستثمرين ، المقرضين ، الجهات الحكومية) ام اعتماد ادارة المنشأة على هذه البيانات فى عملية اتخاذ القرارات ، الواقع أن كل من ادارة المنشأة والأطراف الخارجية يعتمد على هذه البيانات ، مما يتطلب أن تكون هذه البيانات تفصيلية ومبوبة طبقا لمراكز المسئولية . ومثل هذه التفاصيل والتبويبات لاتكون مطلوبة بنفس الدرجة لأغراض التقرير لأطراف خارجية .

ثالثا - الارتقاء بالكفاءة الانتاجية :

أحد الأهداف الأساسية لإدارة المنشأة هو العمل على تجنب نواحى الاسراف فى استخدام الموارد المتاحة للمنشأة ، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الانتاجية فى استخدام هذه الموارد . وتعدد الأساليب المتاحة لتحقيق هذا الهدف ولعل أهمها الموازنة التخطيطية ، التكاليف المعيارية ، دراسة الزمن والحركة ، وأساليب الرقابة على الجودة . ويصاحب استخدام هذه الأساليب اجراء بعض التحليلات الاحصائية ، واعداد نظام للتقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الادارية المختلفة . وقد يقتضى الأمر اعداد برامج تدريبية للعاملين لمساعدتهم فى انجاز المسئوليات المحددة لهم ورفع كفاءة أدائهم لهذه المسئوليات.

وتعتمد الأساليب المستخدمة فى الارتقاء بالكفاءة الانتاجية على جوانب مختلفة للمعرفة لاتقتصر على النواحى المحاسبية فقط ، فاعداد معايير التكلفة يستند الى دراسات هندسية وفنية بجانب الدراسة المحاسبية ودراسة الزمن والحركة والتى تعتمد أساسا على المعرفة الهندسية واعداد الموازنة التخطيطية يعتمد على الفنيين فى مجال الانتاج والتسويق بالاضافة للمحاسبين .

رابعا - الالتزام بما تقضى به السياسات الادارية المرسومة :

يتم ترجمة أهداف المنشأة فى شكل مجموعة من السياسات المتكاملة تغطى الجوانب المختلفة لنشاط المنشأة ومن ثم فان درجة الالتزام بهذه السياسات تنعكس على مدى تحقيق تلك الأهداف . واذا اخذنا عنصر الزمن فى الاعتبار فان بعض هذه السياسات يرتبط بالمدى البعيد (سياسات طويلة الأجل) وبعضها يرتبط بالمدى القصير (سياسات قصيرة الأجل . ومن أمثلة هذه السياسات : سياسة التمويل ، سياسة الانتاج ، سياسة الشراء ، سياسة التوزيع ، سياسة الإئتمان . ويرتبط بوضع أى سياسة تحديد الواجبات والمسئوليات والاجراءات التى يتعين اتباعها لمواجهة مقتضيات هذه السياسة . ويصاحب تحديد الواجبات والمسئوليات لأفراد التنظيم تفويض قدر من السلطة يتناسب مع حجم هذه الواجبات . وعلى الرغم من وجود خطة تنظيمية يمكن من خلالها التعرف على خطوط السلطة والمسئولية ، الا أنه يفضل وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات والسلطات بشكل أكثر تفصيلاً حتى لايحدث تضارب أو تداخل أو تكرار للاختصاصات بين الادارات المختلفة .

طبقا لما تقدم يمكن تبويب العناصر الأربعة التى تضمنتها تعريف الرقابة الداخلية الى رقابة محاسبية ورقابة ادارية . ويندرج العنصرين الأول والثانى تحت الرقابة المحاسبية ، والعنصرين الثالث والرابع تحت الرقابة الادارية والتفرقة بين هذين النوعين من الرقابة رقابة محاسبية ، ورقابة ادارية ، يمكن الاسترشاد بالتعريف الذى قدمه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى لكل منهما(١) :

١ - **الرقابة الادارية** : Administrative Control

وتشمل ، ولكنها ليست قاصرة على ، الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات التى تؤدى الى التصريح بالعمليات.

(1) Statement on Auditing Standards. Vol. Isec. 320. 27, 320. 28 Copyright 1981 by American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

٢ - الرقابة المحاسبية : Accoumting Control

تشمل الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة وامكانية الاعتماد على السجلات المالية ومن ثم فهى مصممة لتوفير توكيد Assurance معقول بأنه :

(أ) يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الادارة .

(ب) يتم تسجيل العمليات كما يجب وذلك :

١ - حتى يتسنى اعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أى معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم .

٢ - وبما يساعد على المساءلة المحاسبية عن الأصول .

(حـ) لايسمح بحيازة الأصول الا بتصريح (أجازة) من الادارة .

(د) يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة وتتخذ الخطوات المناسبة فى حالة وجود أى اختلاف .

وغالبا ماينصرف اهتمام الكتاب فى مجال المراجعة على الرقابة المحاسبية الداخلية باعتبار أن الرقابة الادارية وأن كانت تمثل نقطة البداية فى تحقيق الرقابة المحاسبية الا انها تنتمى بصفة أساسية للأصول العلمية للتنظيم والادارة . على الرغم من أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يقتضى التعرض لكلا النوعين من الرقابة (الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية) .

ثانيا:المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال :

يرتكز النظام الفعال للرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات التى ترتبط ببعضها البعض ، ومن ثم فان اى قصور خطير فى هذه المقومات يمكن أن يحد من فعالية هذا النظام ، وتشمل هذه المقومات .

- **خطة تنظيمية تحقق** الفصل الواضح لواجبات ومسئوليات الادارات والأقسام المختلفة .

٢ - **اجراءات لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول** بما فى ذلك نظام الضبط الداخلى .

٣ - **الاشراف الادارى** على تنفيذ الواجبات ومتابعة الأداء بالأقسام التنظيمية المختلفة بالمنشأة (بما فى ذلك المراجعة الداخلية) .

٤ - **مجموعة من العاملين** مؤهلين بدرجة كافية .

ونتناول فيما يلى مناقشة كل من هذه المقومات :

١ - **الخطة التنظيمية :**

يعتبر توافر هيكل تنظيمى سليم للمنشأة نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والادارية الفعالة على العمليات . ويختلف الهيكل التنظيمى من منشأة لأخرى تبعا لحجم المنشأة وانتشار أعمالها جغرافيا وطبيعة نشاطها، وعدد الفروع التابعة لها .

ويجب أن تتصف الخطة التنظيمية **بالبساطة** الى المدى الذى تكون فيه هذه البساطة مفيدة من الناحية الاقتصادية ، و**المرونة** حتى يتسنى مواجهة أى توسعات فى نشاط الشركة دون الاخلال بالأمور القائمة ، و**الوضوح** من زاوية تحديد خطوط السلطة والمسئولية .

وفى مجال الرقابة الداخلية يعتبر الوضوح كأحد الصفات التى يجب توافرها فى الخطة التنظيمية من الأمور الهامة فى تحقيق رقابة داخلية فعالة ، اذا كانت الخطة التنظيمية توفر **الاستقلال التنظيمى للإدارات** ، **واتجاه خطوط السلطة والمسئولية** بشكل واضح ، يمكن من تحديد المسئولية عن أى أخطاء أو مخالفات قد تحدث ، بالاضافة الى تكامل الجهود المبذولة خلال المستويات الادارية بما يسمح بتحقيق الأهداف الفرعية والعامة للمنشأة .

ويشير الاستقلال التنظيمى للإدارات والأقسام الى عدم سيطرة أى قسم على أداء عملية بأكملها حيث يجب أن يكون هناك فصل واضح بين الادارات التى تتولى تنفيذ العملية والادارات المسئولة عن الاحتفاظ

بالأصول كعهدة ، والادارة المحاسبيه . مثل هذا الاستقلال التنظيمى يحقق الرقابة من قسم على آخر ويقلل احتمالات ارتكاب الغش والاختلاسات وتحديد المسئولية عن أى أخطاء متعمدة أو غير متعمدة قد تحدث .

ولايجب أن يفهم من الاستقلال التنظيمى للإدارات وجود حواجز للتعاون فيما بين هذه الادارات حيث أن أنشطة المنشأة تتكامل مع بعضها البعض . وتبعا لذلك فان هذا الاستقلال يهدف الى تحقيق المساءلة المحاسبية والرقابة على العمليات ولايمنع تبادل الاراء فيما بين الادارات المختلفة بالقدر الذى يخدم تحقيق أهداف المنشأة .

ومتى تحقق الاستقلال التنظيمى للإدارات يتعين تحديد **المهام والواجبات** الموكلة لكل من الادارات والأقسام الموضحة بالهيكل التنظيمى للمنشأة . وحيث أن تحديد الواجبات دون وجود السلطة المناسبة لأداء هذه الواجبات يحد من كفاءة أداء الأعمال بالإضافة الى شغل الادارة العليا بالأمور الروتينية والهامة على حد سواء ، فان تعويض الادارة العليا لقدر من السلطات بما يسمح على الأقل بأداء الأعمال الروتينية يؤدى الى تفرغ الإدارة العليا لوظيفة اتخاذ القرارات الاستراتيجية . ويفضل أن يكون لدى الشركة دليل **تنظيمى** Organization Manual مطبوع توضح به مسئوليات وسلطات المستويات الادارية المختلفة ويكون مرشدا لجميع المختصين .

٢ - اجراءات لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول:

تهدف اجراءات الرقابة الداخلية بصفة عامة الى المحافظة على أموال المنشأة فى مواجهة الأخطاء والغش والأمور الأخرى غير المرغوب فيها ، وكفاءة استخدام هذه الأموال ، وتوفير أدلة فى البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها ، والالتزام بما تقضى به السياسات الادارية . وتبعا لذلك يتعين عدم اجراء أى مدفوعات دون وجود تصريح بذلك (أجازة) والتحقق من أن الصرف قد تم وفقا لهذا التصريح . وأن الايرادات والمبالغ المستحقة للمنشأة لدى الغير يتم تحصيلها .

ولتحقيق هذه الأهداف يقتضى الأمر توافر نظام محاسبى ملائم ، واستخدام أنظمة للضبط الداخلى .

أولا - النظام المحاسبى :

يقتصر عرض النظام المحاسبى فى هذا المجال على القدر الذى يخدم موضوع الرقابة الداخلية ، ويتناول هذا العرض بايجاز أهداف النظم المحاسبى خطوات المنهج المحاسبى ، وعناصر النظام المحاسبى .

١ - أهداف النظام المحاسبى :

يهدف نظام المعلومات المحاسبى الى ثلاثة أهداف رئيسية :

- **قياس** نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن كل فترة مالية (السنة المالية) ، ومركزها المالى فى نهاية هذه الفترة .
- **توفير المعلومات** عن أوجه نشاط المنشأة بالشكل الذى يساعد ادارتها فى التخطيط ، الرقابة ، واتخاذ القرارات .
- **حماية أموال المنشأة** وذلك بوضع الاجراءات والتعليمات المالية اللازمة للرقابة على كيفية التصرف فى هذه الأموال والمعالجة المحاسبية السليمة لهذه التصرفات .

وتزداد فعالية النظام المحاسبى فى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة عند اشتماله على نظام سليم للتكاليف وخطة للنشاط (الموازنة التخطيطية) .

٢- خطوات المنهج المحاسبى :

تشمل هذه الخطوات عملية تجميع البيانات المترتبة على العمليات التى تزاولها المنشأة ، وتبويب هذه البيانات ، وتلخيصها ثم عرض النتائج .

ويتم **تجميع البيانات** من واقع المستندات المؤيدة لكل عملية فى دفاتر اليومية المختلفة والتى يتوقف عددها وشكلها وطريقة التسجيل بها

على الطريقة المحاسبية المتبعة بالمنشأة (طريقة ايطالية ، المانية ، انجليزية ، فرنسية ، أمريكية) .

ويقتضى **التبويب** وضع البيانات المتشابهة فى طبيعتها فى مجموعات متجانسة (حسابات) ويستخدم لهذا الغرض مجموعة من الحسابات الاجمالية والتحليلية التى يضمها دفتر أو دفاتر للأستاذ تبعا للطريقة المحاسبية التى تسير عليها المنشأة .

ويشير **التلخيص** الى تحديد المحصلة النهائية التى تمت على الحسابات المختلفة بقصد التعرف على نتائج أعمال المنشأة كوحدة محاسبية أو جزء منها .

ويتم **عرض** النتائج التى تم التوصل اليها على **مستخدمى** البيانات المحاسبية فى شكل تقارير ختامية فى نهاية السنة المالية ، بالاضافة الى تقارير دورية تقدم أثناء السنة لمساعدة الإدارة فى أداء وظائفها بشكل فعال .

وفى بعض الحالات يتم ادماج عمليتى التسجيل والتبويب فى مرحلة واحدة كما هو الحال عند اتباع الطريقة الأمريكية فى المحاسبة .

٣- عناصر النظام المحاسبى :

يتكون النظام المحاسبى من مجموعة متكاملة من العناصر تشمل دليل محاسبى ، مجموعة مستندية ، مجموعة دفترية ، تقارير .

(أ) الدليل المحاسبى :

عبارة عن قائمة بأسماء الحسابات التى تستخدمها المنشأة مبوبة فى مجموعات متجانسة ومرقمة (حسابات الأصول ، حسابات الخصوم ، حسابات حقوق الملكية ، حسابات المصروفات ، حسابات الايرادات) وما يرتبط بهذه المجموعات الرئيسية من حسابات فرعية . ويحدد بالدليل البنود التى يتعين تسجيلها بكل من هذه الحسابات وقواعد التسجيل بها . وقد

يتم وضع الدليل المحاسبى بالشكل الذى يسمح باشتماله على تقسيم للحسابات تبعا لمراكز المسئولية مما يساعد فى تحقيق الرقابة الفعالة على أوجه النشاط .

(ب) **المستندات :**

وتعتبر قرينة على اتمام العملية ، كما أنها تمثل وسيلة للاتصال بين الادارات المسئولة عن اداء العمليات والادارة المحاسبية . فاستخدام فاتورة بيع معتمدة تستخدم كأساس لشحن البضاعة للعميل واثبات قيمة البضاعة المباعة بالسجلات المحاسبية ، بالاضافة الى استخدامها فى أغراض أخرى مثل تحليل المبيعات بحسب المناطق ، وحساب عمولة رجال البيع . وقد تحصل المنشأة على المستند من جهة أخرى مثل فاتورة المورد ، كما تعد بعض المستندات داخل المنشأة مثل فواتير البيع والمستندات التى تستخدم فى تحويل الأصول من والى ادارة أخرى .

عند تصميم المستندات الداخلية يتعين مراعاة عدة اعتبارات من أهمها :

- أن يتلائم التصميم مع الغرض الذى يستخدم من أجله المستند .
- البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه ممن يستخدمونه .
- وجود ترقيم مسلسل لكل نوع من أنواع المستندات لتسهيل متابعة العمليات والرقابة عليها .
- اشتراك أكثر من موظف فى اعداد المستند واعتماده ومراجعته . ومن ثم يجب أن يحتوى المستند على عدد كاف من الخانات أو المسافات لتوقيعات المشتركين فى اعداده واعتماده ومراجعته .
- اعداد عدد من النسخ بحسب عدد الادارات التى تحتفظ بالمستند تبعا لاجراءات الرقابة الداخلية التى تسير عليها المنشأة .

(حـ) المجموعة الدفترية :

وتتضمن دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ التى تستخدم لأغراض التجميع والتبويب لبيانات العمليات التى تزاولها المنشأة . ويتوقف عدد وشكل هذه الدفاتر وطريقة التسجيل بها على الطريقة المحاسبية التي تتبعها المنشأة . وفى المنشآت الكبيرة يتم اتباع احدى الطرق المحاسبية التى تسمح بتعدد الدفاتر كالطريقة الانجليزية أو الطريقة الفرنسية ، وقد تتبع الطريقة الأمريكية مع بعض الترتيبات الاضافية . وفى حالة المنشآت الصناعية تزداد الحاجة الى استخدام نظام لمحاسبة التكاليف يوفر بيانات أكثر تفصيلا لقياس تكلفة المنتجات وتوفير البيانات الملائمة لعمليات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الادارية . وقد يكون نظام محاسبة التكاليف مندمجا فى النظام المحاسبى المالى ويشكلان معا نظاما متكاملا للمعلومات المحاسبية ، أو يكون منفصلا عنه بسجلاته وتقاريره ، ولايمنع ذلك من اجراء المطابقة الدورية مع السجلات المالية لغرض الضبط والرقابة .

(د) التقارير :

وتعتبر الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات . وتشمل التقارير بمعناها الواسع تقارير بالتنبؤات (الموازنة التخطيطية) ، تقارير دورية تقدم فى مواعيد محددة على مدار السنة تقارير خاصة تقدم عند طلبها لغرض معين ، تقارير ختامية تقدم فى نهاية السنة (القوائم الختامية) . ويعتبر وضع تقديرات الموازنة بحسب مراكز المسئولية من الأمور التى تزيد من فعاليتها فى عملية الرقابة .

ثانيا - قواعد الضبط الداخلى :

أحد تعريفات الضبط الداخلى أنه مجموعة من الترتيبات الخاصة للواجبات بغرض منع واكتشاف الأخطاء والغش والتطوير المستمر فى أداء العمل(١) بعض

(1) A.C. Smith, " Internal Control & Audit " Sir Isaac Pit man & Sons Ltd. Second Ed . 1967. P.48.

هذه الترتيبات ذات طبيعة تنظيمية ، كما أن بعضها ذات طبيعة محاسبية بالاضافة الى ترتيبات عامة أخرى . وتشكل هذه الترتيبات فى مجموعها مايمكن أن يطلق عليه قواعد أو أسس الضبط الداخلى Internal Check .

١ – وتشمل **الترتيبات الإدارية** للضبط الداخلى مجموعة من الاجراءات للرقابة من خلال تقسيم الواجبات لعل أهمها :

(أ) **تحديد اختصاصات** الادارات المختلفة بالشكل الذى يؤدى الى تكامل الجهود المبذولة وعدم تعارضها ، ويمتد هذا التحديد الى مستوى الأفراد العاملين داخل الادارات الفرعية والأقسام التابعة لها بحيث لايتولى شخص واحد أداء عملية بأكملها وانما يتم تقسيم العملية الواحدة الى مجموعة من الخطوات الجزئية ويوكل لكل موظف أداء احدى هذه الخطوات الأمر الذى يؤدى الى اخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر . ومثل هذا التحديد يساعد فى نفس الوقت على تحديد المسئولية عن أى خطأ أو غش قد يحدث . ويراعى فى الاختصاصات ماسبق ذكره بخصوص فصل المسئوليات الخاصة بأداء العمليات ، حيازة الأصول ، التسجيل المحاسبى للعمليات والأصول .

(ب) **وضع الاجراءات التفصيلية** التى تحدد خطوات أداء كل عملية من العمليات المختلفة التى تزاولها المنشأة وتختلف هذه الاجراءات من منشأة لأخرى فى ضوء التنظيم الادارى للمنشأة وحجمها وعدد العاملين بها . ويجب أن يكون المسئولين عن أداء أى عملية على علم تام بالاجراءات الواجب اتباعها فى أداء هذه العملية . ولايعنى وضع اجراءات محددة لأداء العمليات أن يكون هناك نوع من الجمود فى مواجهة تطور أداء العمليات حيث يتعين مراجعة مدى فعالية هذه الاجراءات من زاوية تحقق الرقابة الداخلية وانسياب العمل بصورة مرضية ، وتتم هذه المراجعة بمعرفة المسئولين عن الأنشطة الرئيسية بالشركة .

(حـ) **تغيير الواجبات** الموكلة للعاملين من وقت لآخر بما لايتعارض مع مصلحة العمل ، ويجب أن يؤخذ فى الحسبان كفاءة العاملين وقدراتهم على أداء أعمال متنوعة حتى لايكون هذا التغيير فى الواجبات سببا فى عدم اكتشاف الأخطاء والغش التى يكون الموظف السابق قد ارتكبها وتستر عليها ، ويساهم فى تحقيق نفس الهدف وضع قواعد تلزم الموظفين - وبصفة خاصة الذين يتولون حيازة الأصول - بالحصول على أجازاتهم السنوية واحلال آخرين محلهم ٠

٢ - **وتتضمن الترتيبات المحاسبية** مجموعة من الاجراءات التى تزيد من فعالية النظام المحاسبى فى الرقابة على العمليات وحماية الأصول ومن أبرز هذه الاجراءات :

(أ) **توثيق العمليات واثباتها :**

ويعنى التوثيق Documentation وجود المستندات المؤيدة للعملية كاملة وتحمل توقيعات المسئولين عنها حتى تحدد المسئولية بوضوح عن أى خطأ فى المستند أو مرفقاته ٠ ومتى تمت مراجعة هذه المستندات يتعين عدم التأخير فى اثبات العملية بالدفاتر لتلافى فرص الغش أو / و الأخطاء فى معالجة العمليات محاسبيا ولتوفير البيانات اللازمة للادارة عند طلبها ٠

(ب) **الضبط الحسابى للدفاتر :**

من الوسائل الهامة فى تحقيق هذا الضبط استخدام **حسابات المراقبة الاجمالية** لكل مجموعة من الحسابات ذات الطبيعة الواحدة (مدينين ، دائنين ، استثمارات ، مصروفات صناعية ، مصروفات تسويقية ٠٠) وتتم المطابقة الدورية بين كل حساب اجمالى ودفتر الاستاذ المساعد الذى يضم الحسابات التفصيلية المقابلة لهذا الحساب الاجمالى ٠ وبالاضافة الى ذلك يتعين مراجعة أعمال موظفى كل قسم بصفة دورية على أن لايتولى أى موظف مراجعة الأعمال التى يؤديها اذ أن ذلك يؤدى الى التزام الموظفين بالدقة والحذر فى أداء الأعمال الموكلة اليهم لعلمهم بأنها تخضع للمراجعة من اشخاص آخرين ٠

(حـ) مطابقة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها :

يمكن اخضاع بعض الأصول للجرد الفعلى كالنقدية بالصندوق البضاعة ، الأوراق المالية ، أوراق القبض لدى الادارات والأقسام التى تتولى حيازتها بشكل مفاجئ ومطابقة نتيجة هذا الجرد مع البيانات التى تتضمنها السجلات الخاصة بهذه الأصول بالادارة المحاسبية (الادارة المالية) وبالنسبة للأصول التى لايمكن جردها ماديا كالمدينين والدائنين والنقدية بالبنوك يمكن اجراء مثل هذه المطابقات بارسال مصادقات الى المدينين والدائنين أو طلب كشوف حساب من البنوك ومطابقة نتيجة المصادقات وكشوف الحساب مع الأرصدة الموضحة بالدفاتر لمثل هذه الأصول وتحرى سبب أى اختلاف قد يظهر بين الرصيد طبقا للدفاتر والرصيد الوارد بالمطابقات أو كشوف الحساب .

٣ - وتشمل الترتيبات العامة مجموعة من الاحتياطات العامة التى تهدف بصفة أساسية الى حماية أصول المنشأة ومن هذه الاجراءات :

(أ) التأمين على الأصول :

يتطلب حماية الأصول اجراء التأمين الكافى عليها وبصفة خاصة تلك الأصول التى تتعرض بطبيعتها للمخاطر مثل النقدية ، البضاعة ، الأوراق المالية ، والأوراق التجارية .. ولايجب أن يقتصر هذا التأمين على الأصل بصفته المادية فقط بل يقتضى الأمر أن يمتد هذا التأمين ليشمل الأشخاص المسئولين عن حيازة هذا الأصل كأمناء المخازن وذلك ضد خيانة الأمانة .

(ب) استخدام وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة :

فى ظل الرقابة الحدية يتم وضع حدود متدرجة لسلطة التصريح بالعمليات وتقل هذه الحدود فى المستويات الادارية الدنيا وتزداد مع الصعود الى أعلى الهيكل التنظيمى . فقد يكون من مسئولية رئيس القسم

التصريح (أجازة) بمصروف فى حدود ٢٠٠ جنيه ومازاد عن ذلك يكون من سلطة مستوى ادارى أعلى كما أن هناك بعض العمليات لايصرح بها الا من مجلس الادارة مثل شراء وتخريد الأصول الثابتة .

وتقوم الرقابة المزدوجة على اشتراك أكثر من موظف فى أداء العملية مثل توقيع الشيك من شخصين مسئولين ، وجود مفتاحين للخزينة فى حالة ورود مبالغ نقدية كبيرة بها كما هو الحال فى البنوك بحيث لايمكن فتح الخزينة الا بوجود الشخصين .

(حـ) التفتيش :

فى بعض المنشآت مثل البنوك والمنشآت ذات الفروع يتم انشاء قسم للتفتيش المفاجئ على الأقسام والفروع للتحقق من سلامة سير العمل وعدم وجود مخالفات تؤثر على حماية أصول المنشأة .

(د) نظام لمراقبة البريد :

يجب وجود اجراءات سليمة لاستلام البريد الوارد وتوزيعه على الأقسام المختصة طبقا لتوزيع الاختصاصات وتقسيم المسئوليات . كما يتم اثبات البريد الوارد والصادر فى سجلات تعد لهذا الغرض . بالاضافة الى وجود ملفات مناسبة لحفظ المراسلات الواردة بعد استكمال دورتها داخل الأقسام وصور المراسلات الصادرة للرجوع اليها اذا اقتضى الأمر ذلك . ويجب الا يكون للمسئولين عن نظام مراقبة البريد أى علاقة بالادارة المحاسبية أو الادارات التى تتولى حيازة الأصول .

٣ - الاشراف الادارى ومتابعة الأداء :

أحد الخصائص الأساسية للنظام الفعال للرقابة الداخلية بمفهومها الواسع توافر قدر كاف من الاشراف الادارى على تنفيذ الواجبات والمسئوليات الموكلة للمستويات الادارية الدنيا يقوم بصفة أساسية على الملاحظة الشخصية بمعرفة رئيس القسم على أداء العاملين بهذا القسم

مع زيادة نطاق المسئولية عند مستوى ادارى أعلى يقتضى الأمر وجود وسائل أخرى لتحقيق هذا الاشراف لعل أبرزها استخدام نظام متكامل لتقارير الأداء ، والاعتماد على المراجعة الداخلية .

أولا - تقارير الأداء :

تضمن هذه التقارير موقف الأداء الفعلى خلال الفترة الحالية بالمقارنة مع الأداء الفعلى عن فترات سابقة بنفس المنشأة أو بالنسبة للأداء المستهدف في خطة الموازنة التخطيطية ، ويتم دراسة الفروق Deviations بين الأداء الفعلى والمستهدف بحسب الأسباب والمسئولية عنها حتى يتسنى اتخاذ الاجراءات المناسبة للتصحيح في حالة الفروق التى تؤدى الى نتائج سلبية على خطة الربحية وتنمية العوامل التى أدت الى الفروق فى حالة كونها ذات تأثير ايجابى على الأرباح .

ثانيا - المراجعة الداخلية Internal Auditing

مع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة الى وجود أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية التى تكفل توفير الحماية لأصول المنشأة ، وضمان الدقة المعقولة للبيانات التى تتضمنها السجلات المحاسبية ولاسيما عند معالجة هذه البيانات يدويا . تبعا لذلك نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة ادارة المنشأة فى مواجهة هذه المتطلبات .

وقد تطورت المراجعة الداخلية خلال السنوات الأخيرة بشكل سريع ، وأن اختلف شكل هذا التطور من صناعة لأخرى بل من شركة لأخرى داخل نفس الصناعة الا أنه قد أدى الى اضافة بعدا جديدا للمراجعة الداخلية وهو تقييم أداء العمليات Appraisal of Operations للوقوف على مدى كفاءة هذا الاداء . ومع ذلك فان هناك بعض الشركات لازالت تركز على المراجعة الداخلية بمفهومها التقليدى الذى يقتصر على التحقيق التفصيلى للتصرفات المالية وحماية الأصول .

١ - أهداف ونطاق المراجعة الداخلية :

يمكن صياغة أهداف المراجعة الداخلية في هدفين رئيسيين هما :

(أ) التحقق من مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها .

(ب) التحقق من مدى فعالية Effectiveness وكفاءة Effecieney أداء الادارات والأقسام المختلفة (مراكز المسئولية) . ولتحقيق هذين الهدفين فان نشاط ادارة المراجعة الداخلية ينطوى على :

- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة التى تتبناها المنشأة فى مجالات التشغيل والتمويل والمحاسبة .
- التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية التى تتضمنها السجلات المختلفة بالمنشأة .
- التحقق من مدى المحاسبة على الأصول وحمايتها من عوامل الاسراف والخسائر والاختلاس .
- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسئولية .

وطبقا لذلك فان نطاق المراجعة الداخلية لايقتصر على نشاط معين من أوجه النشاط التى تقوم بها المنشأة ، بل يمتد ليشمل كافة الأنشطة حتى يتسنى للمراجع الداخلى تقديم خدماته للادارة .

٢ - تعريف المراجعة الداخلية :

يمكن التمييز بين اتجاهين لتعريف المراجعة الداخلية :

الاتجاه الأول :

ان المراجعة الداخلية هى المراجعة التى يقوم بها موظف بالمنشأة ويفترض هذا الاتجاه فى تعريف المراجعة الداخلية انها لاتختلف عن المراجعة الخارجية الا من حيث القائمين بعملية المراجعة . وتبعا لذلك فان المنهج الذى يتبعه المراجع الخارجى من أجل تكوين رأى

محايد عن القوائم المالية للشركة وبالتالى التركيز على البنود التى تحتوى عليها هذه القوائم (فحص نظام الرقابة الداخلية ، ومراجعة بنود المصروفات والايرادات ، تحقق بنود المركز المالى) ينطبق أيضا على المراجعة الداخلية ، الأمر الذي يؤدى الى تكرار نفس العمل بواسطة جهتين مختلفتين (هيئة المراجعة الداخلية ، والمراجع الخارجى) .

ولعل التشابه بين الأساليب والاجراءات التى يتبعها المراجع الداخلى والمراجع الخارجى عند فحص السجلات المحاسبية والاجراءات واعداد أوراق المراجعة قد يوحى بأن كلاهما يؤدى نفس العمل .

والواقع أن الأسباب وراء كلا النوعين من المراجعة والنتائج النهائية لكل منهما مختلفة . فالسبب وراء الاستعانة بالمراجع الخارجى يرجع الى انفصال الملكية عن الادارة مع التوسع فى حجم المنشآت والاتجاه الى ادارة المنشأة بواسطة مديرين مهنيين Professional Managers بالاضافة الى ماتقضى به القوانين من ضرورة وجود مراجع خارجى للمنشأة فى حالات ولأغراض محددة . وينتهى دور المراجع الخارجى بابداء رأى محايد عن مدى عدالة القوائم المالية التى أعدتها ادارة المنشأة وكفاية وسائل الرقابة الداخلية المعمول بها فى المنشأة لحماية الأصول . ويستند على هذا الرأى الأطراف الخارجية (مساهمين ، مقرضين ، جهات حكومية ..) فى الحكم على كفاءة أداء المنشأة كوحدة متكاملة دون الدخول فى تفاصيل أداء الوحدات التنظيمية (ادارات وأقسام) .

وحتى يتسنى للادارة العليا مواجهة مسئولياتها أمام أصحاب المنشأة فى حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة وتوفير بيانات موثوق بها لأصحاب المنشأة وللغير فانها - الادارة العليا - تستعين بهيئة للمراجعة الداخلية Internal Audit Staff ليس هدفها تحقيق القوائم المالية وانما تقييم كفاءة اداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (ادارات ، أقسام ، فروع) ولايقتصر عملها على الأمور المالية والمحاسبية،

بل يمتد إلى أمور أخرى فنية وادارية من أمثلتها : دراسة طرق التشغيل ، الوقت الضائع وتلف المواد وتوقف الآلات مع بيان الأسباب والمسئولية عن ذلك ، الالتزام بالسياسات والاجراءات الادارية المرسومة ، الضعف فى النواحى التنظيمية ، التعارض فى السلطات ، عدم دقة المعلومات الرقابية التى تقدم للادارة من خلال القنوات المحددة لذلك . وطبقا لذلك فان عمل المراجع الداخلى لايسير وفقا لمنهج تتبع بنود القوائم الختامية وانما يتتبع الخطوط التنظيمية للشركة ومن ثم قد يتم اختيار وظيفة معينة (شراء ، تمويل ، أفراد ، انتاج ..) أو مركز مسئولية (فرع ، ادارة ، قسم) لاجراء عملية الفحص والتقييم . هذا المنهج فى اجراء المراجعة الداخلية يساعد فى تحديد المسئولية عن أى اخطاء أو خسائر أو اختلاس

ونخلص من ذلك الى أن المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية ليس فقط من حيث القائمين بعملية المراجعة وانما أيضا من حيث أسباب وأهداف ونتائج كل النوعين من المراجعة الأمر الذى يجعل تعريف المراجعة الداخلية بأنها المراجعة التى يقوم بها موظف بالمنشأة لايغطى الأبعاد الحقيقية لمفهوم المراجعة الداخلية .

الاتجاه الثانى :

ويأخذ فى الحسبان طبيعة المراجعة الداخلية واختلافها عن المراجعة الخارجية . وقد كان لانشاء معهد المراجعين الداخليين Istitute of Internal Auditors بالولايات المتحدة الأمريكية دورا فعالا فى تطوير مفهوم المراجعة الداخلية حيث أصدر هذا المعهد بعض التوصيات التى ساهمت فى بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطوط العريضة لمسئوليات وواجبات المراجع الداخلى .

ووفقا لهذا الاتجاه يمكن تعريف المراجعة الداخلية على انها :

وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين . وتتناول الفحص الانتقادى المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الادارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى

الالتزام بهذه الخطط والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة وأداء الادارات والأقسام المختلفة .

٣- طريقة أداء المراجع الداخلى :

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلى تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المنشأة ونوعية المشكلات التى تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإدارى الذي تسير عليه ادارتها . ومع ذلك فان هناك عناصر تكاد تكون مشتركة فى أداء المراجعة الداخلية لعل أهمها (١) : التحقيق ، التحليل ، الالتزام ، التقييم ، التقرير .

ويهدف التحقيق Verification الى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة الحسابية والمستندية ، سلامة التوجيه المحاسبى ، وجمع الأدلة والقرائن التى تثبت صدق ماتتضمنه الحسابات الأمر الذي يترتب عليه أمانة البيانات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات . ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق Facts والآراء Opinions حيث أن قوة أى استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق . وطبقا لذلك فان التحقيق يختص اساسا بالعمليات والحسابات ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وإن كان يتم تفصيليا ، وبصفة مستمرة على مدار السنة فى أداء المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال يمكن للمراجع الداخلى مراجعة جميع عمليات البيع والشراء أولا بأول ، مراجعة المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المراجع الخارجى على عينات من عمليات البيع والشراء وفحص دورى للمخزون فى تواريخ معينة .

---

(١) راجع :
Walter B. Meigs, " Principles of Auditing " , Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois. , 1959, P. 775.

ويقصد بالتحليل Analysis الفحص الانتقادى للسياسات الادارية ، واجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والاجراءات المحاسبية ، والمستندات والسجلات والتقارير التى تقع داخل نطاق الفحص . ويتطلب التحليل من المراجع اجراء المقارنات والربط بين المعلومات مثل الربط بين الاستثمارات وايراداتها ، نسبة اجمالى الربح الى المبيعات ، نسبة كل بند من بنود المصروفات الى المبيعات أو اجمالى الربح . وكذلك التمعن Scanning بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ فى الجانب الدائن بحساب أحد الأصول محول من حساب المدينين . ويرتبط التحليل بالتحقيق الى الدرجة التى يصعب معها وضع حد فاصل فيما بينهما ، ومع ذلك فان المراجع الكفء بما يتوافر لديه من خبرة وقدرة على الحكم أن يمزج بين التحليل والتحقيق لاستخلاص النتائج وتقديمها للادارة بشكل منطقى .

ويعتبر الالتزام Compliance بالسياسات الادارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الادارية من الأمور الأساسية فى تحقيق الانضباط بالتنظيم . فقد يتم التوصل الى نتائج مرضية ومع ذلك يهم الادارة معرفة ما اذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتمشى مع السياسات وهنا يتعين زيارة اقسام المصنع والمخازن من وقت لآخر وعدم الاعتماد بصفة أساسية على تقريرات المشرفين أو العمال . وهناك أمور قد تحتاج الى جوانب معرفة غير محاسبية مثل مدى كفاية الشروط القانونية فى عقد تعده ادارة المشتريات ، وتبعا لذلك قد ترى الادارة تزويد هيئة المراجعة الداخلية بأفراد ذوى خبرة فى مجالات معرفة أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة .

والتقييم Appraisal عملية تحتوى على التقدير الشخصى الواعى عن مدى كفاية Adequacy وفعالية Efficiency واقتصادية السياسات والاجراءات التى تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره . ويقتضى التقييم تجميع البيانـــات

والمعلومات وتقصى الحقائق والاستعانة بآراء المسئولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات . فعند تقييم الاجراءات الخاصة بعملية معينة كعملية الشراء يضع المراجع الداخلى تساؤلات مثل : هل الاجراءات المتبعة فى أداء هذه العملية تساعد على أدائها بكفاءة ؟ هل يوجد ازدواج فى بعض الاجراءات وما مدى تأثيره على سرعة انجاز العملية ؟ هل توجد تعليمات كافية لتنفيذ الأمور الروتينية ؟ هل هذه الاجراءات تحقق رقابة فعالة بتكلفة معقولة ؟ وعند تقييم السياسات هل يتم هذا التقييم بمعرفة الادارة العليا ، أم يوكل الى هيئة المراجعة الداخلية ، هذا التساؤل يثير كثيرا من الجدل ، ومع ذلك فالمراجع الداخلى يشترك فى بعض الدراسات التى تؤدى فى النهاية الى تعديل هذه السياسات ، وقد يوكل اليه تقييم السياسات المرتبطة بالفروق البعيدة أو الوحدات المستقلة المملوكة للشركة .

وعند التقرير Reporting تمتزج العناصر السابقة (التحقيق ، التحليل ، الالتزام ، التقييم) مع بعضها . ويبرز التقرير الذى يقدمه المراجع الداخلى المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وماتوصل اليه من نتائج وتوصيات . ويفضل عرض الصورة الأولية للتقرير على المسئول عن النشاط محل الفحص لتجنب أى تشويه للحقائق أو سوء التقوير عن بعض الأمور . وتتبلور قيمة عمل المراجع الداخلى فى قدرته على العرض الواعى والواضح لنتائج ماقام به من فحص وتقصى .

٤ - المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى :

يتضح مما سبق أن جزءا من عمل المراجع الداخلى يتناول مراجعة وتحقيق العمليات التى تقوم بها الشركة وأن كان ذلك لاينتهى بابداء رأى فى القوائم المالية المنشورة . وطبقا لذلك فان عمل المراجع الداخلى يخدم المراجع الخارجى ويؤثر فى تحديد الأخير لطبيعة الاجراءات التى يعتمد عليها فى أداء عمله ومدى وتوقيت أداء عملية المراجعة . ويتعين على المراجع الخارجى اختبار مدى كفاءة وموضوعية اعضاء هيئة المراجعة

الداخلية فى ضوء عينة اختبارية لبعض العمليات حتى يتسنى له تحديد نطاق فحصه وتوقيت هذا الفحص (دورى أو فى نهاية السنة المالية) . وقد يطلب منهم بعض الايضاحات أو اجراء تحليلات معينة أو الاعتماد على مراجعتهم لأعمال الفروع التى لا يتسنى للمراجع الخارجي (أو أعضاء مكتبه) زيارتها . ومع ذلك فان مثل هذا التعاون لايعفى المراجع الخارجى من مسئوليته عن رأيه الذى يبديه فى مدى صدق وعدالة الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية .

٥- استقلال المراجع الداخلى :

يعتبر استقلال المراجع أحد المعايير الهامة للمراجعة . وهذا المعيار يعتبر ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة يستوي فى ذلك المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية . ولكن التساؤل الذى يثار كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلى وهو موظف بالمنشأة ويقدم خدماته للادارة .

والواقع أنه فى ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلى لايمكن أن يتحقق له الاستقلال الكامل . ومن ثم يتحول الأمر الى محاولة تحقيق نوع من الاستقلال النسبى فى الوضع التنظيمى للمراجع الداخلى بالنسبة للادارات والأقسام الأخرى بالمنشأة ، وقد يكون الوضع الأمثل لذلك أن يتبع المراجع الداخلى تنظيميا للإدارة العليا للشركة ممثلة فى مجلس الادارة أو على الأقل رئيس الشركة . ويترتب على هذا الوضع التنظيمى امكانية تناول عمل المراجع الداخلى لأداء جميع الأنشطة أو / والادارات والأقسام المختلفة بالشركة بلا قيود . ومن مقتضيات استقلال المراجع الداخلى بالاضافة الى الوضع التنظيمى المشار اليه أن يكون المراجع الداخلى بعيدا عن وضع السياسات والاجراءات واعداد السجلات أو الارتباط بأى عمل تنفيذى آخر يكون من الطبيعى أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد . وفى ظل هذا الوضع التنظيمى يقدم المراجع الداخلى نتائج عمله وتوصياته فى

تقارير لمجلس الادارة أو رئيس المجلس ، وقد تقدم الى لجنة للمراجعة تتبع مجلس الادارة .

وفى كثير من الشركات يتبع قسم المراجعة الداخلية للمدير المالى باعتباره رئيسا للادارة المحاسبية ، وهذا الوضع التنظيمى يمكن أن يحد من استقلال المراجع الداخلى مالم يعطى له حق تقديم تقاريره مباشرة الى لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة .

ويرتبط بالوضع التنظيمى للمراجع الداخلى تساؤلا آخر بخصوص سلطاته ومسئولياته . فالمراجع الداخلى يعتبر مسئولا عن تحقيق الأهداف السابق عرضها للمراجعة الداخلية ، ومن ثم يحق له مراجعة وتقييم الخطط والسياسات والاجراءات والسجلات وان كانت هذه المراجعة وهذا التقييم لاتنهى مسئولية المسئولين عن الأنشطة التى خضعت للمراجعة والتقييم . وكون وظيفة المراجعة الداخلية استشارية يقتضي أن لايكون له أى سلطة تنفيذية على العاملين بالادارات والأقسام الأخرى (بخلاف قسم المراجعة الداخلية) التى يتولى مراجعة وتقييم أعمالهم ، وقد يقدم لهم فقط النصح والارشاد بخصوص كيفية تحسين مستوى الأداء داخل هذه الأنشطة دون أن يكون رأيه ملزما لهم الا من خلال قرار تصدره الادارة بناء على هذا الرأى .

٤ - **مجموعة من العاملين مؤهلين بدرجة كافية :**

أحد العوامل الهامة فى فعالية المقاييس والاجراءات التى يتضمنها نظام الرقابة الداخلية هو تاثير الموظفين والاداريين على هذا النظام ، فقد يتم وضع الضوابط والاجراءات الخاصة بالنظام بصورة جيدة ، ومع ذلك يكون النظام غير فعال بسبب عدم كفاءة العاملين عند الاختيار أو / وعدم وجود تدريب كافى لهم أو / وعدم أمانة المسئولين عن حيازة الأصول التى تكون أكثر عرضة للاختلاس كالنقدية والأوراق المالية والأوراق التجارية والمخزون .

عند اختيار العاملين يتعين وجود توصيف دقيق للوظائف والواجبات والمسئوليات الخاصة بكل وظيفة ، وتبعا لذلك الصفات والمؤهلات التى يتعين توافرها فيمن يرشح لشغل هذه الوظيفة . وفى بعض المنشآت يتم الاستقصاء عن المرشحين لشغل الوظائف بها وبصفة خاصة عند شغل الوظائف الهامة ، كما قد يتم اشتراك المسئولين عن الادارات التى تحتاج الى عاملين جدد فى عملية الاختيار . ويترتب على الاختيار الجيد للعاملين تخفيض معدل دوران العمالة فيما بعد عملية التعيين ومن ثم تخفيض تكاليف اجراءات التعيين .

وبالاضافة الى مراعاة الدقة في اختيار العاملين يقتضي الأمر وجود تدريب كاف لهؤلاء العاملين . وقد يتم التدريب بمجرد التعيين لتعريف العاملين الجدد بالاجراءات والضوابط التى تحكم النظام ، على أن ذلك لايغنى عن وجود برامج تدريبية أخرى بعد عملية التعيين لتنمية قدرات العاملين وتعريفهم بأى أساليب جديدة لرفع كفاءة ادائهم للأعمال . وفى بعض المنشآت يتم انشاء قسم أو ادارة للتدريب تتولى تنظيم برامج التدريب والاستعانة بالمتخصصين فى الموضوعات التى يحتوى عليها البرنامج ، وقد يتعاقد الشركة مع جهات أخرى متخصصة فى عملية التدريب على أن يتضمن البرنامج موضوعات محددة تتلاءم واحتياجات المنشأة من وراء هذا التدريب .

ويعتبر التأمين ضد خيانة الأمانة على العاملين الذي يوكل اليهم حيازة الأصول وبصفة خاصة تلك الأصول الأكثر عرضة للاختلاس من الاجراءات الوقائية الهامة فى النظام الفعال للرقابة الداخلية . ومثل هذا الاجراء بالاضافة الى كونه يساعد فى حماية الأصول فهو أيضا يوفر للشركة فرصة الاستقصاء الكامل عن التاريخ الوظيفى السابق أو / وسلوك هؤلاء العاملين بواسطة جهة أخرى وهى شركة التأمين .

وفى ضوء ماسبق بخصوص ركائز النظام الفعال للرقابة الداخلية يستخلص أن هذه الركائز (الخطة التنظيمية ، الهيكل المحاسبى ، الاشراف الادارى ومتابعة الأداء ، ومجموعة العاملين المؤهلين) تمثل عناصر كافية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة بمعناها الواسع (رقابة محاسبية ، ورقابة ادارية) . ومع ذلك يجب أن تتبع الادارة حركة النظام لاكتشاف اى خلل قد ينشأ نتيجة للتعارض بين الادارات بسبب اختلاف الآراء والتفسيرات حول السلطة والمسئولية وذلك بعمل اللقاءات الدورية واتاحة الفرصة لتبنى الآراء البناءة والتوفيق بين الخلافات وتطوير النظام فى ضوء تغير الظروف التى تمر بها المنشأة ، والعمل على سد أى تغيرات تظهر فى النظام حتى لاتستغل بصورة سيئة . ويشير اصطلاح كفاية نظام الرقابة الداخلية Adequancy of Internal Control System الى الكفاية النسبية للنظام فى ضوء الموازنة بين المعايير النظرية للنظام الفعال للرقابة الداخلية وقدرة المنشأة على تحمل تكلفة مثل هذا النظام . وبافتراض أن المنشأة يمكنها تحمل هذه التكاليف تتم المقارنة أيضا بين المنفعة التى يحققها النظام فى ضوء احتمالات وقوع الأخطاء والغش والأمور الأخرى غير المرغوب فيها والخسائر المتوقعة نتيجة لهذه الأمور والتكلفة المتوقعة لتبنى مثل هذا النظام . وطبقا لذلك تختلف نظم الرقابة الداخلية من منشأة لأخرى تبعا لامكانيات المنشأة وعلاقة التكلفة / المنفعة لهذا النظام .

الفصل الثانى

مقومات نظام الرقابة الداخلية على النقدية

يهدف نظام الرقابة الداخلية على النقدية الى توفير تأكيدات كافية بخصوص

- تحصيل كافة المبالغ الواجب تحصيلها ·
- المبالغ التى تصرف تتم في الأوجه والحدود المصرح بها ·
- تسجيل كافة المتحصلات والمدفوعات بالدفاتر بسرعة ودقة ·
- وجود حماية كافية ومناسبة على الارصدة النقدية ·
- الالتزام بالسياسات الادارية ووسائل الرقابة الموضوعة بخصوص النقدية ·

ويطلب توفير مثل هذه التأكيدات أن يستند هذا النظام الى مجموعة من المقومات تشمل الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية ، اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول ، اجراءات للمراجعة الداخلية · ونتناول فيما يلى كل من هذه المقومات ·

أولا : الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يعتبر الفصل بين المسئوليات الوظيفية نقطة البداية فى بناء أى نظام فعال للرقابة الداخلية ، وبالنسبة للنقدية يتعين الفصل بين مسئولية التصريح بالعمليات النقدية ، تنفيذ هذه العمليات ، تسجيلها بالدفاتر ، والاحتفاظ بالنقدية كعهدة ·

فى الشركات الكبيرة غالبا مايتم الفصل بين وظيفة الأموال Treasury Function والوظيفة المحاسبية · ويتولى مدير الأموال مهمة الاشراف على الاحتفاظ بالنقدية بما فى ذلك عمليات التحصيل والصرف ، بينما يختص مدير الادارة المحاسبية (المراقب) Controler بالاشراف على عمليات التسجيل بالدفاتر المحاسبية ·

وبافتراض عدم امكانية اجراء مثل هذا الفصل (ادارة أموال ، وادارة محاسبية) فانه يتعين الفصل بين واجبات معينة لتحقيق الرقابة على حركة النقدية

فى ضوء ظروف المنشأة وحجم عملياتها وعدد العاملين بها . فالفصل بين عمليات التحصيل وعمليات الصرف يعتبر نقطة اساسية فى الرقابة على كل منهما .

وبالنسبة للموظف الذى يتولى مهمة استلام النقدية أو / والشيكات لايجب ان تسند اليه مهام معينة مثل اعداد فواتير البيع ، أو الترحيل لحسابات العملاء أو فحص الشكاوى الواردة من العملاء ، أو المطابقة بين الحسابات الشخصية للعملاء وحساب اجمالى (مراقبة) المدينين ، أو سلطة منح خصم للعملاء أو اعدام دين ، أو الاحتفاظ بالأوراق المالية أو أوراق القبض ، أو اعداد مذكرة التسوية بين رصيد حساب البنك بالدفاتر مع كشف الحساب الوارد من البنك - ويجب أن يتولى شخص آخر بخلاف الصراف ايداع النقدية أو / والشيكات فى البنك يوميا دون أن تمس (بالكامل) ، وأن يكون هناك شخص مسئول للتصريح بمنح خصم للعملاء أو اعدام دين ولاتكون له علاقة بعمليات التحصيل أو الاتصال بالعملاء .

وبخصوص المدفوعات فان المسئول عن توقيع الشيكات الصادرة لايجب أن تسند اليه مهام معينة مثل إعداد المستندات التى يتم الصرف بموجبها أو كتابة الشيكات الصادرة ، أو اجراء التسوية بين رصيد حساب البنك بالدفاتر وكشف الحساب الوارد من البنك ، أو استلام البريد الوارد .

وعندما يتم الاحتفاظ بالنقدية فى احد البنوك ، يتم تخصيص مبلغ يعهد به الى موظف مسئول للصرف على المصروفات النثرية Petty Cash ويحدد هذا المبلغ فى ضوء الاحتياجات الفعلية لمثل هذه المصروفات . ولايجب أن يسند لأمين خزينة المصروفات النثرية مهمة اعداد مستندات الصرف من هذه العهدة أو استلام المتحصلات النقدية أو / والشيكات الواردة .

وفى حالة احتفاظ الشركة بأرصدتها من النقدية فى اكثر من حساب بالبنك يتعين تحديد شخص مسئول عن اجراء اى تحويلات فيما بين هذه الحسابات لايكون مسئولا عن استلام متحصلات أو اجراء مدفوعات .

ثانيا : اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تختلف هذه الاجراءات من منشأة لأخرى ، ومع ذلك فان هناك خطوطاً عريضة يجب توافرها لتحقيق رقابة فعالة على النقدية وحركتها وتشمل :

١ - إجراءات عامة لحماية النقدية .

٢ - اجراءات للمتحصلات .

٣ - اجراءات للمدفوعات .

١ - اجراءات عامة لحماية النقدية :

بالاضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الامر وضع مجموعة من الترتيبات والاجراءات العامة لحماية النقدية وتشمل :

(أ) **الاحتفاظ بالنقدية بأحد البنوك** تفاديا للاخطار التى يمكن ان تتعرض لها فى حالة الاحتفاظ بمبالغ نقدية كبيرة بخزينة المنشأة . وفى حالة وجود فروع تابعة للمنشأة فان هذا الاجراء يساعد فى الرقابة على النقدية بهذه الفروع . وتطمئن الاثباتات الكتابية من طرف ثالث (البنك) كل من الادارة ومراقب الحسابات بخصوص حركة النقدية (ايداعات ، ومدفوعات بشيكات) ورصيد حساب الشركة بالبنك حيث يمكن اجراء مطابقات بين الرصيد الوارد بكشف حساب البنك مع رصيد هذا الحساب بالدفاتر وتحرى اسباب الفروق التى غالبا ماتظهر بسبب وجود شيكات مقدمة للتحصيل ولم تحصل بعد ، شيكات صادرة من الشركة ولم يتقدم المستفيدين بها الى البنك لصرفها ، مصروفات أو / وفوائد اثبتت بالبنك ولم تصل أشعاراتها بعد لاثباتها بالدفاتر . فاذا أخذت نتائج تسوية هذه البنود فى الحسبان يجب ان يتساوى الرصيد الدفترى مع ذلك الوارد بكشف حساب البنك . وقد تحتفظ الشركة ببعض المبالغ النقدية لغرض مدفوعات معينة أو سداد مصروفات نثرية ، مثل هذه المبالغ يجب عدم احتجازها من المتحصلات

بل يتعين تحديد موظف مسئول عنها ويصدر شيك باسمه كعهدة نقدية وتتم محاسبته عن هذه العهدة بصفة مستمرة على ان يكون الصرف من العهدة فى حدود التصريح الخاص بذلك وبموجب مستندات لايعدها أمين العهدة .

(ب) **التامين على النقدية والموظفين الذين يعهد اليهم مهمة حيازتها** سواء كانت هذه الحيازة مؤقتة كما فى حالة مندوبى التحصيل أو كعهدة مستديمة كالصيارفة وأمناء عهد السلف المستديمة . ويكون التأمين على هؤلاء الموظفين ضد خيانة الامانة . كما يجب أن يكون هناك تأمين كاف ضد السرقة أو السطو على النقدية بالخزائن وكذلك اثناء نقلها للايداع فى البنك .

(جـ) **التفتيش والجرد المفاجىء** حيث يتم جرد العهد النقدية فى أوقات غير محددة مسبقا بواسطة شخص مسئول بخلاف الصراف . وفى حالة الصراف المسئول عن المتحصلات يجب ان يكون رصيد النقدية الفعلى مطابقا (للرصيد الدفترى فى بداية اليوم + جميع المتحصلات التى تمت اثناء اليوم طبقا للمستندات الخاصة بالمتحصلات) بافتراض ان ايداع النقدية يتم يوميا فى البنك وبالنسبة لامناء العهد (السلف) يجب ان تتساوى قيمة العهدة (السلفة) مع مجموع المستندات المعتمدة التى تم صرفها + النقدية الباقية طبقا للجرد الفعلى) . وفى حالة وجود اى فروق يتم مطالبة الصراف بها واتخاذ الاجراءات الادارية المناسبة. وفى حالة المنشآت ذات الفروع (البنوك مثلا) يكون هناك قسم للتفتيش على أعمال الفروع ومنها اجراء جرد للنقدية بالخزينة والعهد النقدية .

(د) **تغيير الواجبات** كلما امكن - وبما لايضر بمصلحة العمل - يجب تغيير الواجبات الوظيفية بين العاملين حتى يتسنى اكتشاف اى اخطاء أو اختلاسات تكون قد تمت حيث يتم اجراء عمليات تسليم وتسلم وجرد النقدية عند اجراء التغيير . كما يتعين منح المسئولين عن تداول النقدية والاحتفاظ بها اجازاتهم السنوية بصفة اجبارية واحلال آخرين محلهم لاكتشاف اى

اختلاسات أو اخطاء تكون قد حدثت وتستر عليها الموظف المسئول عن حيازة النقديــة أو تداولها .

(هـ) **تطبيق وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة** وذلك بوضع حدود متدرجة لسلطة اجراء المدفوعات (رقابة حدية) ، واشتراك اكثر من مسئول فى فتح الخزينة أو توقيع الشيكات الصادرة كأمثلة على الرقابة المزدوجة مما يحد من حدوث الاخطاء والاختلاسات على النقدية .

(و) **الرقابة على البريد الوارد** بحيث لايتولى اى مسئول عن حيازة النقدية أو التحصيل من العملاء أو اصدار الشيكات تسلم البريد الوارد . على سبيل المثال اذا كانت هناك شكاوى واردة من العملاء بخصوص احد مندوبى التحصيل فليس من المنطق ان يتسلم هذا المندوب هذه الشكاوى .

(هـ) **وجود توثيق كاف** يوضح الخطوات الخاصة باجراء العمليات (تحصيل، صرف) وواجبات كل مسئول بخصوص هذه الخطوات فى ضوء الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية .

٢ - اجراءات المتحصلات :

تختلف اجراءات التحصل من منشأة لأخرى وايضا تبعا لطريقة التحصيل (البريد ، مندوبين ، بمقر الشركة ...) ، ومع ذلك فان الخطوط العريضة لاجراءات التحصل تشمل :

أ - استلام المتحصلات .

ب - استخراج ايصالات بالمتحصلات .

جـ - اثبات المتحصلات بالدفاتر .

د - ايداع المتحصلات بالبنك .

هـ - اجراء المقارنات .

ويقتضى الامر ايضاح كل من هذه الاجراءات بايجاز .

أ - استلام المتحصلات :

يتم استلام المتحصلات (نقدية أو / وشيكات) عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك (صيارفة ، مندوبى تحصيل) . ويعد اذن استلام نقدية بمعرفة موظف بخلاف الصراف ويعتمد من شخص مسئول ، ويعتبر هذا الاذن بمثابة ترخيص للصراف باستلام مبلغ معين (نقدا أو شيك) من عميل أو مندوب تحصيل . ويجب أن تكون هذه الأذون ذات أرقام مسلسلة مطبوعة تتم المحاسبة عليها . وفى حالة البيع النقدى يمكن اعتبار قسيمة البيع التى يستخرجها موظف البيع للعميل بمثابة اذن استلام نقدية من العميل ، وبمجرد استلام النقدية والتأشير عليها بما يفيد التحصيل تعتبر بمثابة ايصال بسداد المبلغ المطلوب .

ب - استخراج ايصالات بالمتحصلات :

يتعين استخراج ايصال عن كل مبلغ يحصل (نقدا أو بشيك) . وتكون هذه الايصالات ذات أرقام مسلسلة مطبوعة تتم المحاسبة عليها وتحمل اسم الشركة ، ويزود مندوبى التحصيل بايصالات مؤقتة ذات أرقام مسلسلة باسم الشركة تتم المحاسبة عليها ، ويستخرج المندوب للعميل ايصال بالمبلغ المحصل ويوضح به أنه لايعتد به بعد فترة معينة حيث تعد الادارة المحاسبة بالشركة الايصال النهائى عن المبلغ المحصل ويرسل الى العميل بالبريد . وفى حالة استخدام الات لتسجيل النقدية المحصلة بمقر الشركة يعطى للعميل ايصال من الآلة بالمبلغ المحصل ، ويجب الاحتفاظ بشريط الآلة الذى يوضح المبالغ المحصلة بمعرفة الصراف خلال الوردية (الفترة) التى يعمل بها . وفى ظل عدم استخدام آلات لتسجيل النقدية يتولى الصراف اثبات متحصلاته فى كشف (حركة المتحصلات) والذى يعتبر بيان بتفاصيل المبالغ المحصلة يوميا .

جـ - اثبات المتحصلات بالدفاتر :

يخصص دفتر لاثبات حركة النقدية (مقبوضات ، ومدفوعات) يزود بالاعمدة التحليلية المناسبة التى توضح مصادر المبالغ المحصلة والأوجه التى تم توجيه المدفوعات اليها طبقا لمستند توجيه محاسبى يرفق به مستندات التحصيل أو الصرف . وفى بعض المنشآت يستخدم دفتر لتسجيل المقبوضات (نقدا وشيكات) ودفتر أخر لتسجيل المدفوعات بالاضافة الى دفتر يومية للمصروفات النثرية يزود بأعمدة تحليلية مناسبة. ويزود دفتر المقبوضات بخانات مدينة الصندوق والبنك (أو اكثر من خانة للبنك فى حالة تعدد حسابات المنشأة فى البنوك) وخانة للخصم المسموح به ، وخانات دائنة توضح مصادر الحصول على المقبوضات (مبيعات نقدية ، تحصيل من العملاء ، أوراق قبض محصلة ، مقبوضات أخرى) . كما يزود دفتر المدفوعات بخانات دائنة للصندوق ، البنك (أو عدة خانات عند تعدد حسابات المنشأة فى البنوك) وخانة للخصم المكتسب ، وخانات مدينة توضح الأوجه التى تم الصرف عليها (مشتريات نقدية ، تسديدات للموردين ، أوراق دفع مسددة ، مصروفات ، مدفوعات اخرى) ويحتوى دفتر الأستاذ العام على حسابات مناظرة لكل من هذه الأعمدة التحليلية . ومن الاعتبارات الهامة فى اثبات المتحصلات .

- ان تسند مهمة التسجيل بدفتر المقبوضات لموظف بخلاف الصراف أو المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء أو المسئول عن الترحيل للاستاذ العام .
- عدم التأخير فى اثبات المتحصلات بالدفاتر وترحيلها للحسابات الخاصة بها . ويترتب على تأخير اثبات المتحصلات بالدفاتر امكانية حدوث اخطاء فى التسجيل ، بالاضافة الى احتمال كون هذا التأخير مقصوداً لغرض تغطية نوع من الاختلاسات يطلق عليه اصطلاح

Lapping حيث يتم اختلاس مبلغ من المتحصلات من أحد العملاء ولا يثبت بالدفاتر، وعندما يطلب هذا العميل كشفا بحسابه تستخدم المتحصلات الاخيرة من عميل آخر فى تغطية حساب العميل الأول .. وهكذا حتى يبقى المبلغ المختلس لأطول فترة ممكنة . ولمواجهة هذا النوع من الاختلاسات يقتضى الأمر عدم تأخير اثبات القيود المحاسبية بالدفاتر وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، وبطبيعة الحال الفصل الواضح والسليم بين المسئوليات الوظيفية لاستلام المتحصلات والتسجيل بالدفاتر .

- التحقق من سلامة التوجيه المحاسبى للمتحصلات بالحسابات المناسبة بالشكل الذى يحقق دقة وامكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر .

- ايداع المتحصلات بالبنك :

يتعين ايداع جميع المتحصلات النقدية فى نهاية كل يوم دون ان تمس بحساب الشركة بالبنك . وقد لاتسمح ظروف العمل بالمنشأة باجراء الايداع فى نهاية اليوم وفى هذه الحالة يجب ان يتم الايداع فى بداية اليوم التالى . ويتم اعداد حافظة ايداع نقدية أو شيكات بالمبالغ المطلوب ايداعها بمعرفة موظف آخر بخلاف الصراف من واقع ايصالات التحصيل ، ويوقع موظف البنك على هذه الحافظة باستلام النقدية أو / والشيكات المودعة بحساب الشركة فى البنك .

هـ - اجراء المقارنات :

تجرى المطابقات بمعرفة شخص مسئول بخلاف الصراف بين المبالغ المودعة فى البنك طبقا لحوافظ الايداع وايصالات استلام النقدية وما تم تسجيله بدفتر المقبوضات للتحقق من ان المبالغ التى تم تحصيلها قد اثبتت بالدفاتر وأودعت بالكامل بحساب الشركة فى البنك .

٢ - اجراءات المدفوعات :

تقتضى الرقابة الداخلية الفعالة على المدفوعات ان تتم المدفوعات الرئيسية بموجب شيكات ، وقد تخصص عهدة نقدية كسلفة مستديمة لسداد مصروفات معينة تستلزمها طبيعة العمل بالشركة أو عهدة للصرف على المصروفات النثرية ، وتخضع المدفوعات بصفة عامة لاجراءات رقابية تشتمل خطوطها العريضة على النقاط التالية:

أ - التحقق من وجود تصريح بالصرف .

ب - اعتماد مستندات الصرف .

جـ - اجراء الصرف .

د - الاثبات بالدفاتر .

هـ - اجراء المقارنات .

ونتناول فيما يلى كل من هذه النقاط بايجاز

أ - التحقق من وجود تصريح بالصرف :

يتعين أن يكون هناك تصريح من شخص مسئول باجراء عملية الصرف. ويحدد بالتصريح الشروط والقواعد الواجب توافرها لاجراء عملية الصرف . على سبيل المثال توضع قواعد لصرف الاجور ، قواعد للمشتريات النقدية . وقد يرتبط هذا التصريح بوجود عقد بين المنشأة والغير يتم بمقتضاه سداد بعض المبالغ وفقا لشروط معينة يحددها العقد ، وبالتالى يتعين عدم اجراء الصرف قبل توافر هذه الشروط ، على سبيل المثال اذا تعاقدت الشركة مع احد المقاولين على تنفيذ عملية معينة ويتم السداد على دفعات تبعا لتقدم العمل (نسب الاتمام) لايجب أن تتم اى تسديدات لهذا المقاول الا بعد التحقق من نسبة الاتمام اللازمة لصرف دفعة معينة ، وبالمثل عند اجراء تسديدات للموردين عن مشتريات تمت

بالاجل يقتضى الأمر مراعاة الشروط التى تم الاتفاق عليها بين الشركة والمورد لاجراء عملية السداد .

ب - اعتماد مستندات الصرف :

قد تعد مستندات الصرف داخل المنشأة مثل مستندات صرف الأجور يعدها قسم الاستحقاقات أو المعايا (شئون الأفراد) . أو تعد خارج المنشأة وتقدم لها للصرف مثل فواتير الموردين . وأى كان مكان اعداد هذه المستندات يقتضى الامر مراجعتها بالادارة المحاسبية للتحقق من صحة البيانات التى تحتوى عليها المستندات المقدمة للصرف ومدى مطابقتها للتصريح المرتبط بالعملية المقدمة عنها هذه المستندات . وقد يكون من شروط السداد للموردين خلال فترة معينة من تاريخ الشراء الحصول على خصم مكتسب ، ومن ثم اذا تم السداد خلال هذه الفترة يتعين استبعاد قيمة هذا الخصم من اجمالى قيمة الفاتورة المقدمة ، كما قد يتم اجراء بعض الاستقطاعات تطبيقا لقوانين معينة وبالتالى يتم خصمها من اجمالى قيمة المستندات . ويتم اعتماد اجراء عملية الصرف من موظف مسئول غالبا مايكون المدير المالى ، ويعتبر هذا الاعتماد بمثابة تصريح بصرف قيمة المستندات .

جـ - اجراء الصرف :

يتم تحرير الشيك بعد اعتماد مستندات الصرف بصافى قيمة هذه المستندات بعد خصم اى استقطاعات . ويجب ان لاتسند للموظف المسئول عن تحرير الشيكات مهمة مراجعة مستندات الصرف أو استلام متحصلات . وغالبا ماتكون مهمة الاحتفاظ بدفتر الشيكات من مسئولية الموظف المسئول عن تحرير الشيكات . ويوضح على الشيكات اسم البنك المسحوب عليه ورقم حساب الشركة به ، وتحمل الشيكات ارقاما مسلسلة تتم المحاسبة عليها ، وعند تحرير الشيك يجب ان يوضح بالكعب الثابت

بالدفتر اسم المستفيد والمبلغ والتاريخ . وعند توقيع الشيك يجب ان يرفق معه مستندات الصرف واذن التوجيه المحاسبى للتحقق من سلامة عملية الصرف والمبلغ بواسطة المسئولين عن التوقيع ، ولتحقيق الرقابة المزدوجة يتعين ان يحمل الشيك توقيعين معتمدين بالبنك لاثنين من المسئولين بالمنشأة أحدهما المدير المالى ، ولايجب ان يكون للموظف المسئول عن تحرير الشيكات الحق فى توقيع معتمد على الشيكات الصادرة . ويتم تسليم الشيك للمستفيد بعد التحقق من شخصيته او يرسل له بالبريد المسجل .

وفى حالة الصرف من عهدة السلفة المستديمة يجب ايضا التحقق من شخصية المستفيد والتأشير على المستندات بما يفيد الصرف .

الاثبات بالدفاتر :

يتم اثبات المبالغ المنصرفة بدفتر يومية المدفوعات المزود بأعمدة تحليلية مناسبة من واقع اذن التوجيه المحاسبى المعتمد والمرافق لمستندات الصرف . ويجب عدم تأخير قيد اى مستندات حتى لاتترك الفرصة لحدوث اخطاء مقصودة أو غير مقصودة . ويجب الا تسند مهمة الاثبات بالدفاتر أو الترحيل للحسابات المسدد عليها الى الموظف المسئول عن تحرير الشيكات أو مراجعة مستندات الصرف .

وفى حالة المصروفات النثرية يتم اثبات صرف عهدة للصراف فى يومية المدفوعات ، بينما تسجل المبالغ المنصرفة بالفعل فى دفتر يومية المصروفات النثرية .

- **اجراء المقارنات :**

يتعين اجراء المطابقات للتحقق من صحة اثبات المدفوعات بالدفاتر . ومن أمثلة هذه المطابقات مقارنة كشف حركة الشيكات الصادرة مع المبالغ المسجلة بدفتر يومية المدفوعات تحت خانة البنك المسحوب عليه الشيك

وخانة الحساب الذى تم الدفع عليه (دائنين ، أوراق دفع ، مصروفات . .)، مطابقة مجموع خانة المسدد للدائنين بيومية المدفوعات مع ما تم ترحيله لحساب اجمالى الدائنين بالاستاذ العام والحسابات الشخصية بدفتر استاذ الدائنين ، مطابقة مجموع خانة الخصم المكتسب بيومية المدفوعات مع ما تم ترحيله كخصم مكتسب بالجانب المدين بحساب اجمالى الدائنين والحسابات الشخصية بدفتر استاذ الدائنين ، مطابقة مجموع خانة اوراق الدفع بيومية المدفوعات مع أوراق الدفع التى تم استردادها والتأشير عليها بالسداد (مع ذكر تاريخ السداد ورقم الشيك المسدد بموجبه) ومع الجانب المدين لحساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .

ثالثا : المراجعة الداخلية للنقدية :

عند وجود قسم أو ادارة للمراجعة الداخلية بالمنشأة فان ابرز المهام التقليدية لهيئة المراجعة الداخلية بالنسبة لحركة النقدية تشمل :

١ - التحقق من مدى كفاية وفعالية الاجراءات المتبعة لحماية النقدية .

٢ - التحقق من الالتزام بالسياسات والاجراءات الادارية الموضوعة لاحكام الرقابة على الارصدة النقدية وحركتها تحصيلا وصرفا .

٣ - المحاسبة عن التسلسل الرقمى لاذون وايصالات استلام للنقدية والشيكات الواردة ، واجراء المطابقة اليومية بين هذه الاذون والايصالات وكشوف حركة المتحصلات وما تم تسجيله بدفتر يومية المقبوضات ، التحقق من صحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المحصلة .

٤ - التحقق من ايداع كافة المتحصلات بالبنك بمراجعة اجمالى المقبوضات طبقا لكشوف حركة المتحصلات مع اذن التوريد وقسائم الايداع المعتمدة من البنك .

٥ - مراجعة مستندات الصرف قبل اصدار الشيكات حيث يتم التحقـــق من وجود تصريح بعملية الصرف وصحة المبلغ المطلوب صرفه والاستقطاعات منه والصافى وان المنشأة حصلت بالفعل على السلعة أو الخدمة .

٦ - مراجعة التوجيه المحاسبى للمبالغ المنصرفة واثباتها بدفتر يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المناسبة اخذا فى الحسبان تسلسل ارقام الشيكات الصادرة .

٧ - التحقق من استرداد المنشأة لاوراق الدفع التى يتم سداد قيمتها والتأشير عليها بالسداد وأن الترحيل قد تم بحساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .

٨ - مراجعة المستندات المقدمة لاستعاضة السلف المستديمة والعهد النقدية قبل اصدار شيك لاستعاضة هذه السلف أو العهد .

٩ - مراجعة عمليات التجميع فى دفاتر وكشوف المتحصلات والمدفوعات والتحقق من عدم وجود اخطاء فى عملية التجميع قد تخفى ورائها عملية اختلاس .

١٠ - المشاركة فى جرد خزائن النقدية بالمنشأة والتحقق من مطابقة الجرد الفعلى للارصدة التى توضحها الدفاتر .

١١ - استلام كشوف الحسابات الواردة من البنك أو البنوك ، ومطابقة الرصيد الوارد بها مع الرصيد الدفترى للبنك أو البنوك بالحسابات . وفى حالة وجود اى فروق بين الرصيد الوارد بكشف الحساب والرصيد الدفترى يعد منكرة تسوية للتوفيق بين الرصيدين . وقد تعد منكرة التسوية بحيث تظهر رصيد أول الفترة والاختلافات بين حركة الايداعات والمدفوعات بالدفاتر وهذه الحركة كما تتضح من كشف الحساب والرصيد فى اخر الفترة (شهر مثلا) ، وتساعد هذه المنكرة على اكتشاف اى تلاعب فى الايداعات أو / والمدفوعات ، ويطلق على منكرة التسوية التى تعد بهذا الشكل " المنكرة الرباعية"[١] .

---

(١) قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة عين شمس : " تصميم انظمة المراقبة الداخلية " . مكتبة عين شمس ، القاهرة (بدون تاريخ) ، ص ١٧ - ١٩ .

الرقابة الداخلية على بعض المتحصلات

يعتبر ايراد المبيعات الايراد الرئيسى لغالبية المنشآت . وقد تحصل قيمة ايراد المبيعات عند اتمام عملية البيع (مبيعات نقدية) أو بعد فترة معينة من تسليم البضاعة للعميل (مبيعات آجلة) الامر الذى يستتبعه اتخاذ اجراءا معينة للتحصيل من العملاء . وقد يتم التحصيل من العملاء بواسطة مندوبى الشركة ، أو يرسل العملاء المبالغ المستحقة عليهم او جزءاً منها وفقا لشروط التعاقد عن طريق البريد . وبالاضافة لايراد المبيعات قد تحصل المنشآة على ايرادات اخرى مثل ايراد الاوراق المالية وايراد العقارات المملوكة للمنشآة ، طبقا لذلك نتناول فيما يلى اجراءات الرقابة الداخلية للبنود التالية كأمثلة للرقابة على المتحصلات النقدية .

- الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية .
- الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد .
- الرقابة الداخلية على متحصلات المندوبين .
- الرقابة الداخلية على متحصلات متنوعة .

أولا : الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية :

يمكن ايضاح اجراءات الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية من خلال عرض مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية . فصل بين المسئوليات الوظيفية ، اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول ، واجراءات المراجعة الداخلية) .

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالبيع ، تحصيل قيمة البضاعة المباعة ، تسليم البضاعة المباعة للعميل ، التسجيل بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتولى مهمة البيع اقسام البيع التابعة لادارة المبيعات ، وقد يتم تقسيم نشاط اقسام البيع على اساس نوعى اى يختص كل قسم بعرض وبيع

سلعة معينة . ويتعين وجود مشرفين على رجال البيع بهذه الاقسام . ويساعد رجال البيع العميل فى اختيار السلعة التى يرغب فى شرائها . ويتم البيع بالسعر المحدد للسلعة . ولايجوز لرجال البيع منح اى خصم او تخفيض للعميل اذا يتعين ان يتم ذلك بموافقة شخص مسئول وفقا لتصريح عام أو محدد من الادارة العليا أو من يفوض بذلك .

ويتم تحصيل قيمة البضاعة المباعة بواسطة صيارفة منتشرين فى اقسام البيع ويخضعون لاشراف قسم الخزينة بادارة الاموال .

ويخصص قسم مستقل عن اقسام البيع لتسليم البضاعة للعملاء ، ويتبع لقسم خدمة العملاء (تحت اشراف ادارة المبيعات) .

ويعهد بمسئولية التسجيل فى يومية المقبوضات لموظف آخر بخلاف الصراف فى قسم الخزينة . وفى بعض المنشآت قد يعهد بهذه المسئولية الى موظف بالادارة المحاسبية . ولايجب ان يعهد للموظف الذى يتولى التسجيل فى يومية المقبوضات أو الصراف بمهمة الترحيل للأستاذ العام .

ويتم اجراء المقارنات عند تسليم البضاعة المباعة بقسم التسليم (مطابقة بين ايصال سداد القيمة وقسيمة البيع المرافقة للبضاعة) . بالاضافة الى المقارنات التى تتم بالادارة المحاسبية بما فى ذلك قسم المراجعة الداخلية .

وطبقا لذلك فان المسئوليات الوظيفية لعملية البيع النقدى تكون موزعة بين ادارة المبيعات ، ادارة الاموال ، والادارة المحاسبية .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

تقتضى حماية النقدية المحصلة من البيع النقدى وجود تأمين كاف على الصيارفة ، وايداع المتحصلات النقدية يوميا وبدون ان تمس فى حساب الشركة بالبنك ، وتغيير الصيارفة من قسم الى آخر فى اقسام البيع

لتفادى وجود تواطؤ بين الصراف ورجال البيع بقسم معين ، ويتم هذا التغيير بطريقة مفاجئة.

• ويجب وجود قسائم بيع نقدى ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها . وكشوف لتفريغ النقدية المحصلة بمعرفة الصيارفة . وفى حالة استخدام آلات تسجيل النقدية المحصلة يمكن اعتبار اشرطة آلات تسجيل النقدية بمثابة كشوف تفريغ اكثر دقة لمتحصلات الصيارفة ، وفى هذه الحالة يتعين ان تكون هذه الالات مزودة بشاشات أو فتحات مرئية للعميل توضح المبلغ المحصل وبذلك يشترك العميل تلقائيا فى عملية الرقابة . ويتم الحصول على قسائم ايداع من البنك عن النقدية المودعة فى البنك يوميا .

ويمكن ان يتم تدفق اجراءات الرقابة الداخلية على عمليات البيع النقدى من خلال الفصل بين المسئوليات الوظيفية على النحو التالى :

أ - تبدأ العملية بحضور العميل الى احد أقسام البيع لشراء سلعة معينة حيث يتولى موظف البيع المختص بالقسم مساعدة العميل فى اختيار هذه السلعة . وبمجرد موافقة العميل على السلعة يقوم موظف البيع باعداد قسيمة بيع نقدى من أصل وثلاث صور .

- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .
- نسخة : ترسل مع البضاعة لقسم التسليم .
- نسخة : تسلم للعميل لسداد القيمة للصراف بموجبها .
- نسخة تبقى ثابتة بدفتر القسائم .

ب - يتولى الصراف استلام المبلغ الموضح بالقسيمة بعد مراجعة عمليات التضريب والتجميع ويؤشر على القسيمة بما يفيد تحصيل المبلغ . وقد يستخرج ايصال بالمبلغ يسلم للعميل ويحتفظ الصراف بالقسيمة ، ويعد كشف تفريغ بالمبالغ المحصلة بحسب اقسام البيع . وقد يحل محل هذا الكشف شريط آلة تسجيل النقدية فى حالة استخدام هذه الالات فى

استلام المتحصلات ٠

جـ - يتوجه العميل إلى قسم التسليم بموجب القسيمة المؤشر عليها بالتحصيل حيث يتولى موظف التسليم مطابقة هذه القسيمة مع النسخة المرافقة للبضاعة ويسلم البضاعة للعميل ويحتفظ بنسختى القسيمة ٠ ولايجوز تسليم اى بضائع للعملاء دون قسيمة أو ايصال بسداد القيمة ٠

د - يتم من واقع كشف التفريغ التسجيل فى يومية المقبوضات بمعرفة موظف أخر بخلاف الصراف فى قسم المقبوضات ٠ كما يتولى موظف مختص فى قسم الحسابات (الادارة المحاسبية ترحيل مجموع يومية المقبوضات للأستاذ العام ٠

هـ - يتم بقسم الخزينة اعداد اذن توريد نقدية للبنك بمجموع المتحصلات النقدية خلال اليوم وتسليم النقدية والاذن لموظف بخلاف الصراف لايداع كافة المتحصلات يوميا دون ان تمس بحساب الشركة بالبنك مقابل التأشير على الاذن فى البنك باستلام النقدية ٠

ويرسل البنك قسيمة ايداع للشركة بالمبالغ المودعة لديه ، ويتعين ان ترسل هذه القسائم مباشرة لقسم المراجعة الداخلية (أو توزع بمعرفة غرفة البريد بالشركة لقسم المراجعة الداخلية) ٠

و - عند ورود كشف حساب البنك يرسل ايضا لقسم المراجعة الداخية لاجراء المطابقات اللازمة وحفظ هذه المستندات فى ملفات مستقلة وفقا لتسلسلها الرقمى أو / التاريخى ٠

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

وفى ضوء الاجراءات الموضحة اعلاه يتولى قسم المراجعة الداخلية :

- المحاسبة عن التسلسل الرقمى لقسائم البيع ومطابقتها مع كشف تفريغ المتحصلات النقدية كل يوم ٠

- مطابقة قسائم وكشوف التفريغ مع يومية المقبوضات وقسائم الايداع الواردة من البنك ٠
- عند ورود كشوف حساب البنك تتم مطابقتها مع حساب البنك بدفتر الاستاذ العام واعداد مذكرة التسوية عن الفروق التى قد تظهر ٠ ثم تحفظ كشوف حسابات البنك فى ملف مستقل ٠

ثانيا : الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد :

لايضاح اجراءات الرقابة الداخلية على المتحصلات الواردة للشركة بالبريد نفترض أن هذه المتحصلات تتم بموجب شيكات ٠ وأن هذه المتحصلات تصل اساسا من عملاء الشركة سدادا لكل أو جزء من المستحق عليهم للشركة ، وأن العميل يرفق مع الشيك الوارد للشركة اشعار سداد يوضح سبب ارسال هذا الشيك. وباستخدام المنهج الذى اتبع فى عرض اجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية من خلال مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال ، فان اجراءات الرقابة الداخلية على المتحصلات بالبريد تتم على النحو التالى :

- **الفصل بين المسئوليات الوظيفية :**

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة باستلام البريد الوارد ، استلام الشيكات الواردة وايداعها بالبنك ، الاثبات بالدفاتر اجراء المقارنات ٠

ويتم استلام كافة المراسلات الواردة بغرفة (قسم) البريد الوارد والذى يتبع للمدير الادارى (ادارة الاموال) ٠ ويجب توافر نظام معين بالمنشأة لتوزيع البريد الوارد بعد فضه على الادارات والاقسام المختلفة طبقا للاختصاصات المحددة لكل قسم ٠

وتوكل مسئولية استلام الشيكات الواردة واشعارات السداد المرافقة لها الى قسم المقبوضات التابع لرئيس الخزينة (ادارة الاموال) ٠ وتتضمن

مسئوليات هذا القسم ايداع كافة الشيكات الواردة بحساب الشركة بالبنك.

وتعتبر مهمة الاثبات في الدفاتر من مسئولية الادارة المحاسبية ، حيث يتم فصل مسئولية الترحيل للاستاذ العام عن مسئولية الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدنيين (حسابات المدينين) .

ويتولى المراجعون الداخليون اجراء المقارنات اللازمة للتحقق من سلامة الاجراءات والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية ودقة الاثبات بالدفاتر .

ويجب ان تسند مهمة التحقيق في الشكاوى الواردة من العملاء الى موظف مسئول بخلاف الصراف أو المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء أو موظفي غرفة البريد .

طبقا لذلك يتم توزيع المسئوليات الوظيفية للتحصيل من العملاء عن طريق البريد بين عدة اقسام بادارة الاموال والادارة المحاسبية (الادارة المالية) .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

تقتضي حماية المتحصلات (الشيكات) الواردة بالبريد التحقق من ان الشيكات الواردة محررة باسم المنشأة وتسطيرها بحيث لايتسنى تحصيلها من البنك بمعرفة شخص غير مصرح له بذلك ، وغالبا ماتودع بحساب الشركة بالبنك . بالاضافة الى ضرورة ايداع كافة الشيكات الواردة في نفس اليوم أو بداية اليوم التالي على الاكثر بالبنك ، وكذلك اشتراك العميل في عملية الرقابة باعداد ايصال له باستلام الشيك الوارد الامر الذي

يؤدى به الى الشكوى فى حالة اختلاف قيمة الشيك الوارد منه عما هو مثبت بالايصال المرسل اليه . وعند الاثبات بيومية المقبوضات أو الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء يتعين عدم اثبات اى خصم مسموح به الا بتصريح من شخص مسئول غالبا مايكون مدير الأموال .

ويتم اعداد **كشف تفريغ** يومى بالشيكات الواردة يوضح به اسم العميل ورقم الشيك الوارد وقيمته والبنك المسحوب عليه ورقم حساب العميل لدى الشركة . كما تعد **حافظة ايداع** بالشيكات الواردة يوميا لايداعها بالبنك للتحصيل ، والحصول على **قسيمة ايداع** معتمدة من البنك بهذه الشيكات .

ويمكن ان يتم **تدفق الاجراءات** للرقابة الداخلية على عمليات التحصيل بالبريد من العملاء من خلال الفصل بين المسئوليات الوظيفية على النحو التالى :

(أ) تبدأ العملية بارسال العميل لخطاب يحتوى على شيك واشعار سداد وتسلم هذه الخطابات الى موظف **بغرفة البريد** بالمنشأة حيث يتولى موظف مختص مهمة فض هذه الخطابات وتسليمها لموظف آخر لاعداد **كشف تفريغ بالشيكات** الواردة بعد تسطير هذه الشيكات من اصل وصورتين:

- نسخة ترفق بها الشيكات الواردة وترسل لقسم المقبوضات .
- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .
- نسخة : يرفق معها اشعارات السداد ترسل لقسم حسابات المدينين .

(ب) فى قسم **المقبوضات** يتولى موظف مختص بخلاف الصراف اعداد ايصال عن كل شيك وارد من اصل وصورتين .

- نسخة : ترسل مباشرة للعميل .
- تسخة : تبقى بالدفتر .

كما يتسلم **الصراف** الشيكات ويعد بها حافظة ايداع تعتمد من شخص مسئول وتسلم الشيكات والحافظة لموظف مختص (قد يكون الصراف ايضا) لايداعها بالبنك ، ويؤشر فى البنك على هذه الحافظة

باستلام الشيكات للتحصيل .

ويتولى موظف آخر بخلاف الصراف الاثبات فى يومية المقبوضات من واقع كشف التفريغ وحافظة الايداع .

(جـ) يتسلم الموظف المسئول عن التسجيل بحسابات العملاء اشعارات السداد ونسخة من كشف التفريغ اليومى لترحيل المحصل من كل عميل بحسابه الشخصى بدفتر استاذ مساعد المدينين بعد مطابقة اشعارات السداد مع كشف التفريغ اليومى ويتم حفظ كل من اشعارات السداد وكشوف التفريغ بتسلسل تاريخى فى ملفات مستقلة .

(د) يتولى الموظف المسئول عن الاستاذ العام ترحيل مجموع يومية المقبوضات يوميا للحسابات الاجمالية بالاستاذ العام .

وغير خاف ان مايرحل تفصيلا للجانب الدائن بالحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين يجب ان يتساوى مع المرحل للجانب الدائن بحساب اجمالى المدينين بالاستاذ العام فى نفس اليوم ، ويجب التحقق من احقية العملاء للخصم المسموح به مع وجود تصريح به قبل اثباته بحسابات العملاء .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

وتستكمل الاجراءات الموضحة أعلاه بالاجراءات الخاصة بقسم المراجعة الداخلية بالمنشأة ولعل أهمها :

- يتسلم قسم المراجعة الداخلية نسخة من كشف التفريغ اليومى للشيكات الواردة من غرفة البريد ، وايصالات استلام الشيكات الواردة من قسم المقبوضات ، وقسائم ايداع الشيكات من البنك .
- يتولى المراجعون الداخليون مراجعة التسلسل الرقمى لايصالات استلام الشيكات الواردة ومطابقتها مع كشف التفريغ وما تم اثباته

فى يومية المقبوضات وقسائم ايداع الشيكات الواردة بالبنك .

- يتم التحقق من وجود اعتماد للخصم المسموح به المسجل فى يومية المقبوضات وانه قد تم ترحيله بنفس المبالغ للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين ، ولحساب اجمالى المدينين بدفتر الاستاذ العام .
- يتم التحقق من ان المبالغ المرحلة للحسابات الشخصية للعملاء مطابقة لما هو وارد بايصالات استلام الشيكات الواردة وكشف التفريغ اليومى.
- عند ورود كشف الحساب الشهرى تتم مطابقته مع دفتر الاستاذ العام واعداد مذكرة تسوية لاى فروق (اختلافات) .
- التحقق من الالتزام بالتقسيم الوظيفى للمسئوليات .

ثالثا : الرقابة الداخلية على متحصلات المندوبين :

قد يقتضى الامر – فى بعض الاحوال – تكليف مندوبين (محصلين) متجولين من موظفى المنشأة لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء . وتميل معظم المنشآت الى استخدام المتحصلات من عملائها بمقرها أو من خلال البريد ، ومن ثم فان التحصيل عن طريق مندوبين يمثل حالة استثنائية قد تلائم ظروف بعض المنشآت وبافتراض ان منشأة ما تتبع هذه الطريقة فى التحصيل فان مقومات الرقابة الداخلية على المتحصلات يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ – الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب ان تقتصر المسئولية الوظيفية للمندوب على استلام المتحصلات من العملاء وتحرير ايصال مؤقت يستتبعه اعداد ايصال نهائى بمعرفة موظف آخر بقسم المقبوضات (التحصيل) بخلاف المندوب . وتبعا لذلك لايكون من سلطة المندوب منح اى خصم أو مسموحات للعملاء .

وغالبا ماتفوض هذه السلطة لمدير الأموال فى ضوء السياسة التمويلية للشركة . وتعهد مسئولية فحص الشكاوى الواردة من العملاء لقسم (أو موظف) آخر بخلاف مندوب التحصيل والصيارفة والمسئولين عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء . وفى حالة التوسع فى استخدام هذا الاسلوب فى التحصيل يتعين توزيع العملاء على مناطق ويخصص لكل مندوب منطقة معينة للتحصيل من عملاء الشركة بها . ويجب الا يكون من مهام المندوب **الاثبات بالسجلات المحاسبية** وبصفة خاصة الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء أو التسجيل بيومية المقبوضات . وقد يخصص بادارة الاموال قسم لمتابعة عمليات التحصيل بواسطة المندوبين .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

حتى يتم توفير الحماية للمتحصلات يقتضى الامر اجراء **تأمين كاف** على المندوبين ضد خيانة الامانة ، **وايداع المبالغ المحصلة** بخزينة الشركة أو بحساب الشركة فى البنك اذا كانت منطقة التحصيل بعيدة عن مقر الشركة . بالاضافة الى اجراء **تغيير المندوبين** فيما بين مناطق التحصيل .

ويجب ان يحصل المندوب على تفويض بالتحصيل من العملاء فى منطقة معينة مخصصة له حتى يمكن للعملاء ان يحددوا شخصيته . كما يخطر العملاء بضرورة تحرير الشيكات باسم المنشأة وليس باسم المندوب بقيمة المبالغ التى يسددونها للشركة مقابل ايصال له صلاحية مؤقتة (لمدة معينة من تاريخ استلام المتحصلات من العميل) . لذلك يزود المندوبين بدفاتر **ايصالات مؤقتة** ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها .

وبافتراض وجود قسم لمتابعة المندوبين فيمكن ان نتصور دور هذا القسم كغرفة البريد فى ظل المتحصلات بالبريد السابق عرضها ، ومن ثم يتم اعداد **كشف تفريغ** بمتحصلات المندوبين يوميا كما يتم استلام

المتحصلات وصور الايصالات المؤقتة من المندوبين والتصرف فيها على النحو الموضح فى المتحصلات بالبريد السابق عرضه ، وبالتالى يتم تدفق الاجراءات والمستندات بنفس النظام الخاص بالمتحصلات بالبريد ٠

٣ - **اجراءات المراجعة الداخلية :**

يتعين ان يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة التسلسل الرقمى للايصالات المؤقتة ومطابقتها مع الايصالات النهائية وكشف التفريغ وما تم اثباته فى يومية المقبوضات ٠ وعند ورود كشف حساب البنك تتم ايضا مطابقته مع الاستاذ العام واعداد مذكرة تسوية للتوفيق بين رصيد البنك بالدفاتر والرصيد الوارد بكشف حساب البنك ٠ وينبغى ايضا اعطاء أهمية خاصة لحسابات العملاء التى تظهر عدم انتظام فى السداد حيث ان ذلك قد يخفى تلاعب فى متحصلات المندوبين ٠ بالاضافة الى مراجعة الخصم المسموح به والتأكد من احقية العميل لهذا الخصم ووجود تصريح بذلك من شخص مسئول ٠

رابعا : الرقابة الداخلية على متحصلات متنوعة :

قد تحصل المنشأة على ايرادات متنوعة لبعض الاصول المملوكة لها مثل ايراد عقار أو ايراد أوراق مالية ، أو يتم الاستغناء عن اصل ثابت ببيعه ٠ ويتعين ان يتضمن نظام الرقابة الداخلية للمتحصلات بعض الاجراءات الخاصة لمثل هذه المتحصلات ٠

١ - **الفصل بين المسئوليات الوظيفية :**

يجب فصل مسئولية الاحتفاظ بعقود الايجار الخاصة بالعقارات المملوكة للمنشأة لدى موظف مسئول بخلاف موظف قسم المقبوضات (التحصيل) ٠ وبالنسبة للأوراق المالية فمن المفضل الاحتفاظ بها بالمنشأة، ومن ثم يجب ان لايكون هذا الموظف مسئولا عن عمليات

التحصيل . وبخصوص التصرف فى الاصول الثابتة يتعين ان تكون سلطة التصريح ببيع اصل ثابت للادارة العليا بالمنشأة فى ضوء دراسة عن الكفاءة الانتاجية لهذا الاصل واقتصادية الاحتفاظ به أو التصرف فيه بالبيع .

- اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :

يتعين اعداد كشوف متابعة للايرادات الاخرى ذات الطبيعة المتكررة كايراد العقار حتى يتسنى متابعة تحصيل هذه الايرادات شهريا أو سنويا طبقا لنصوص عقود الايجارات المبرمة مع الغير لهذه العقارات . وينطبق نفس الوضع بالنسبة لبعض الاوراق المالية (أو الاستثمارات) ذات الدخل الثابت مثل السندات . اما بالنسبة للاستثمارات ذات الدخل غير المحدد مقدما مثل الاسهم يجب متابعة توزيعات الارباح فى الشركات المصدرة لهذه الاسهم حتى يمكن صرف هذه الارباح ، وتفضل معظم المنشآت الاحتفاظ بالاوراق المالية فى البنك الذى تتعامل معه وتفوضه فى تحصيل الفوائد أو الارباح الخاصة بهذه الاوراق ضمانا لمتابعة أدق لتحصيل الايرادات المرتبطة بهذه الأوراق .

وقد يكون المستند الخاص بهذه المتحصلات فى شكل صورة من ايصال ايجار العقار المملوك للشركة أو عقد مسجل عند بيع اصل ثابت أو اشعار من البنك بتحصيل كوبونات أوراق مالية . ومن ثم فان التحصيل يتم بخزينة الشركة أو فى حسابها بالبنك . ومن واقع هذه المستندات يتم التسجيل بيومية المقبوضات والترحيل للحسابات المناسبة بالاستاذ العام (حساب الاصل ، حساب ايراد عقار ، حساب ايراد أوراق مالية ، حساب الخزينة ، حساب البنك) .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الحصول على الايرادات

الموضحة بكشوف المتابعة ومطابقتها مع يومية المقبوضات وبفتر الاستاذ العام . وبالنسبة للمحصل من بيع أصل يتم التحقق من وجود تصريح من الادارة العليا قبل التصرف فى الاصل بالبع ثم مراجعة تحصيل المبلغ المتفق عليه مع المشترى واثباته فى الدفاتر ومعالجته فى حساب الاصل المباع .

الرقابة الداخلية على بعض المدفوعات

من مقتضيات الرقابة الداخلية الفعالة على المدفوعات أن تتم عملية الصرف بموجب شيكات ذات أرقام مسلسلة مع المحاسبة عن هذه الارقام المسلسلة ، وفى حالة الغاء شيك صادر يتعين التأشير عليه بالالغاء حتى لايستخدم بشكل غير مصرح به ، ويستثنى من ذلك المصروفات النثرية (الصغيرة) حيث يخصص عهدة نقدية يتم تمويلها بشيكات ويحتفظ بها لدى موظف مختص للصرف منها على هذه المصروفات . ونتناول فيما يلى أمثلة لبعض المدفوعات التى تعتبر على قدر من الاهمية فى معظم المنشآت لايضاح كيفية الرقابة عليها من خلال دراستنا لمقومات نظام الرقابة الداخلية للمدفوعات ومن أبرز هذه المدفوعات :

- التسديدات للدائنين .
- الاجور والمهايا .
- السلف المستديمة .
- بعض المصروفات .

أولا : الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين :

بافتراض ان المنشأة قد حصلت على سلعة أو خدمة من المورد ، وهذا ماسنناقشه فى الاجزاء التالية من هذا الباب - فان عملية السداد للموردين يجب ان تخضع لاجراءات رقابية بهدف التحقق من الحصول على السلعة أو الخدمة

المطلوبة بالمواصفات المحددة . كما يتعين التحقق من أحقية المنشأة للحصول على خصم مكتسب من المورد عند السداد خلال الفترة التى تتيح لها الحصول على هذا الخصم اذا كانت شروط التعاقد مع المورد تنص على ذلك . وباستخدام مدخل مقومات الرقابة الداخلية يمكن ان تتم الرقابة على المبالغ المسددة للموردين على النحو التالى :

١ - **الفصل بين المسئوليات الوظيفية :**

يقتضى الامر الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالصرف ، واجراء الصرف ، والاثبات فى الدفاتر .

وحيث ان مستندات الصرف (امر الشراء ، فاتورة المورد ، تقرير الاستلام) تتجمع نسخ منها لدى قسم حسابات الدائنين ، فان عملية السداد تبدأ من هذا القسم وفقا لهذه المستندات أو قد يضاف اليها مطالبة من المورد بالسداد . ويجب الحصول على **تصريح بالصرف** من شخص مسئول غالبا ما يكون مدير الاموال بعد ان يعرض عليه المستندات الموضحة اعلاه . ويحدد فى هذه المرحلة المبلغ الواجب سداده للمورد بعد استنزال اى خصم مكتسب يحق للمنشأة الحصول عليه ، مع التأشير بذلك على مستندات الصرف .

وتعتبر مهمة **اجراء الصرف** من مسئولية قسم المدفوعات بادارة الأموال حيث يتم اعداد الشيكات الصادرة وفقا للتصريح بالصرف ، وبعد مراجعة للمستندات المؤيدة .

ويعهد بمسئولية **الاثبات فى الدفاتر** الى موظفين بخلاف من يتولى مهمة تحرير الشيكات او اعداد اذون الصرف ، فيتولى الاثبات فى يومية المدفوعات موظف بخلاف الموظف الذى يقوم بتحرير الشيكات . كما يتولى الترحيل للحسابات الشخصية للموردين (بقسم حسابات الموردين) موظف آخر بخلاف الموظف المسئول عن إعداد اذون الصرف فى ضوء

المستندات المؤيدة لعملية الصرف . ويقوم موظف آخر بالترحيل لحساب أجمالى الدائنين بدفتر الاستاذ العام ، وتخضع عملية الصرف لمراجعة سابقة ومراجعة لاحقة للصرف بمعرفة هيئة المراجعة الداخلية بالمنشأة .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

تتطلب **حماية النقدية** ان يتم الاحتفاظ بها باحد البنوك ويتم سداد المدفوعات الرئيسية بموجب شيكات ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها . وعند اصدار اى شيك يجب أن يتم **أعتماده** من اثنين من المسئولين يكون توقيعهما معتمدا بالبنك ، وغالبا مايكون مدير الاموال واحد منهما ، وفى حالة الغاء اى شيك يجب التأشير عليه بشكل واضح بكلمة "لاغى" حتى لايستخدم كوسيلة لاختلاس أموال المنشأة . ويجب مطابقة كشوف الحساب الواردة من البنك مع كعوب الشيكات الصادرة وما تم تسجيله بحساب البنك بدفتر الاستاذ العام وتغيير فى واجبات الموظفين المسئولين عن الترحيل لحسابات الدائنين الشخصية ، ويمكن ان يتم **تدفق الاجراءات** على النحو التالى :

أ - عند ورود **مطالبة** من المورد بسداد مبلغ معين تحال هذه المطالبة الى قسم الدائنين لاستخراج المستندات المؤيدة لعملية السداد . وقد ينص فى شروط الشراء على سداد القيمة بمجرد استلام البضاعة ، وفى هذه الحالة تتجمع المستندات المؤيدة (صورة أمر الشراء ، فاتورة المورد ، تقرير الاستلام) بقسم حسابات الدائنين حيث تثبت بحساب المورد .

ب - يعد **قسم حسابات الدائنين** اذن صرف بالمبلغ المستحق للمورد بعد اعتماد المستندات المؤيدة للصرف من شخص مسئول . وترفق هذه المستندات مع اذن الصرف وترسل لقسم المراجعة الداخلية لاتمام عملية المراجعة قبل الصرف .

جـ - يتولى موظف بقسم المدفوعات استلام اذن الصرف والمستندات المؤيدة له بعد مراجعتها لاعداد الشيك وتقديمه للاعتماد (التوقيع) من اثنين مسئولين بالمنشأة ولهما توقيع معتمد بالبنك ، ويرسل الشيك للمورد مباشرة . ويعد كشف تفريغ يومى بالشيكات الصادرة يوضح به رقم الشيك والمبلغ واسم المورد (الصادر باسمه الشيك) وسبب السداد والخصم المكتسب (ان وجد) وذلك من اصل وصورتين :

- نسخة : ترسل لقسم المراجعة الداخلية .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات الدائنين .
- نسخة : لموظف آخر بقسم المدفوعات للاثبات فى يومية المدفوعات ، ثم تحفظ مع مستندات الصرف بتسلسل تاريخى .

د - يتولى الموظف المسئول عن حسابات الدائنين الترحيل للحسابات الشخصية للدائنين من واقع صورة كشف تفريغ الشيكات الصادرة ويرحل للجانب المدين من حساب المورد ما تم سداده بالفعل (قيمة الشيك الصادر) وقيمة الخصم المكتسب ان وجد .

هـ - يحصل الموظف المسئول عن الأستاذ العام على مجموع يومية المدفوعات للترحيل الى الحسابات الخاصة بالمدفوعات ومنها حساب اجمالى الدائنين (بالجانب المدين) وحسابى البنك والخصم المكتسب (بالجانب الدائن) .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة اذن الصرف والمستندات المؤيدة له قبل الصرف للتحقق من سلامة هذه المستندات ووجود تصريح بالصرف من شخص مسئول . كما تتم المطابقة بين كشف تفريغ الشيكات الصادرة يوميا وكعوب هذه الشيكات وما تم اثباته فى يومية المدفوعات وما تم

ترحيله للحسابات الشخصية للموردين بدفتر استاذ الدائنين واجمالى الدائنين بالاستاذ العام .

وعند ورود كشف حساب البنك تتم المطابقة مع كشوف تفريغ الشيكات الصادرة وحساب البنك بدفتر الاستاذ العام ، ثم تحفظ كل من كشوف التفريغ وكشوف حساب البنك فى ملفات مستقلة بتسلسل تاريخى .

ثانيا : الرقابة الداخلية على الاجور والمهايا :

تمثل اجور العمال ومهايا الموظفين الجانب الاكبر من النفقات فى معظم المنشآت وبصفة خاصة المنشآة الصناعية . وتتطلب قوانين العمل وقوانين التأمينات الاجتماعية ان تحتفظ المنشآة ببيانات وافية عن العاملين بها . كما أن اى تأخير فى سرعة ودقة إعداد وصرف الاجور يؤدى الى الاساءة لسمعة المنشآة. ومع توافر نظام المحاسبة التكاليف يتم توزيع الاجور والمهايا المدفوعة على مراكز تكلفة أو حسابات مراقبة ، وقد تستخدم الى جانب معدلات لتحميل الاجور (بصفة خاصة الاجور غير المباشرة) لغرض قياس تكلفة الانتاج أولا بأول ، ومن ثم مقارنة الاجور المحملة مع الاجور الفعلية للتعرف على الاختلافات فيما بينهما والعمل على معالجتها . وبالاضافة الى ذلك غالبا ماتكون الاجور مجالا لاختلاس أموال المنشآة سواء باضافة اسماء وهمية للعمال أو ارتكاب اخطاء متعددة فى تحضير كشوف الاجور . طبقا لذلك يقتضى الامر وجود نظام فعال للرقابة الداخلية على الاجور والمهايا التى تتحملها المنشآة . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن فرض رقابة على الاجور والمهايا على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين ان يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بدفع الاجور والمهايا ، تسجيل الوقت ، اعداد كشوف الاجور والمهايا ، صرف الاجور والمهايا ، الاثبات بالدفاتر .

ويعتبر تعيين العامل أو الموظف بالمنشأة بمثابة **تصريح** بتحمل اجره أو مرتبه ، ويتم هذا التعيين وفقا لسياسة الشركة ، وغالبا ماتفوض سلطة تلبية احتياجات الادارات والاقسام المختلفة من العاملين الى ادارة متخصصة (ادارة الافراد أو التعيينات) قد تتبع لنائب الرئيس للعلاقات الصناعية . وتتولى هذه الادارة مهمة مباشرة كل مايتعلق بالعاملين منذ تعيينهم حتى انهاء خدمتهم ، وتحتفظ ببطاقة لكل عامل أو موظف تتضمن بياناته الشخصية وتاريخه الوظيفي واجره أو مرتبه وفقا لقرار تعيينه ومايقرر له من علاوات ، والاستقطاعات الثابتة من المرتب (للمعاشات ، للضرائب ..) وصافي المقتضي صرفه . وبمجرد انتهاء أو انهاء خدمة أحد العاملين يتعين استبعاد اسمه من سجل العاملين أو التأشير بذلك على بطاقته وتبعا لذلك يظل التصريح بتحمل الاجر أو المرتب قائما طالما ان العامل أو الموظف مازال في الخدمة بالمنشأة .

ويجب أن يتم **تسجيل الوقت** للرقابة على حضور وانصراف العاملين . وفي معظم المنشآت الكبيرة تستخدم ساعات لتسجيل وقت حضور وانصراف العاملين حيث تخصص **بطاقة وقت** لكل عامل يتم ادخالها بالساعة عند الحضور وعند الانصراف . ويتعين وجود شخص مسئول من قسم سجلات الوقت لمراقبة هذه العملية من حيث عدم تسجيل الوقت لعامل متغيب عن العمل ، وضرورة استبعاد بطاقات الوقت للعاملين الذين انتهت خدمتهم بالشركة . وقد تتخذ اجراءات اضافية للتحقق من وجود العمال بمواقع عملهم داخل الشركة وذلك بأن يتم المرور عليهم والتحقق من وجودهم ، وقد تترك هذه العملية للمسئولين عن الادارات والاقسام كما في حالة الموظفين الدائمين . ولتحقيق الاستفادة من وقت تواجد العمال بالشركة (بصفة خاصة عمال الانتاج) قد تستخدم **بطاقات للشغلة** Jobcards توضح الاعمال المسندة لكل منهم ووقت

البدء عليها ووقت الانتهاء منها . وتساعد هذه البطاقات محاسب التكاليف فى قياس تكاليف العمليات أو الوحدات المنتجة .

ويعتبر **اعداد كشوف الاجور والمهايا** من مسئولية قسم المهايا (أو مكتب الاجور) . ويجب ان يشترك اكثر من موظف فى اعداد هذه الكشوف استنادا الى بطاقات التعيين وبطاقات الوقت للعاملين الذين مازالوا بالخدمة . وتزود هذه الكشوف بخانات توضح اجمالى الاجر والاستقطاعات منه والصافى . وغالبا ما يتم اعداد كشوف لاجور العمال واخرى لمهايا الموظفين ، ويفضل أن يتم ادراج اسماء العمال والموظفين بحسب الاقسام والادارات التى يعملون بها مما يسهل مهمة الرقابة وكذلك يساعد محاسب التكاليف فى توزيع الاجور المدفوعة على مراكز التكلفة أو حسابات المراقبة . ويجب أن تخضع هذه الكشوف بعد اعدادها لمراجعة دقيقة .

ويتولى مسئولية **صرف الاجور والمهايا** قسم المدفوعات حيث يتم اعداد شيك بصافى الاجور المستحقة باسم مندوب للصرف ، ويتم صرف الشيك من البنك وتوزيع الاجور والمهايا طبقا للكشوف التى اعدت واستخرج على اساسها هذا الشيك .

وتسند مسئولية **الاثبات بالدفاتر** الى موظفين لا علاقة لهم باعداد الاجور والمهايا أو صرفها ، فيتولى الاثبات فى يومية المدفوعات والترحيل لدفتر الاستاذ العام وتوزيع الاجور على مراكز التكلفة أو حسابات المراقبة موظفين مختلفين بخلاف الصراف أو موظفى قسم المهايا أو قسم التعيينات أو قسم تسجيل الوقت .

هذا الفصل بين المسئوليات الوظيفية يؤدى الى اشتراك أكثر من ادارة (ادارة العلاقات الصناعية ، ادارة الانتاج ، ادارة الاموال ، الادارة المحاسبية) وأحيانا اكثر من قسم أو موظف داخل الادارة فى إعداد

وصرف الاجور والمهايا .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول:**

تتطلب **حماية الاصول** النقدية ضرورة وجود فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية السابق عرضها بخصوص الاجور . وبالاضافة الى ذلك يقتضى الامر وجود اجراءات اخرى مكملة مثل التفتيش المفاجىء على العاملين اثناء العمل ومراجعة بطاقات التعيين للتحقق من عدم وجود بطاقات لاسماء وهمية أو لعاملين خرجوا من خدمة المنشأة . ويعتبر تغيير واجبات الصيارفة المسئولين عن صرف الاجور وحضور المسئولين عن الاقسام او مندوب من قسم المراجعة الداخلية لعملية صرف الاجور من الاجراءات المكملة التى يمكن اتباعها لحماية النقدية عند صرف الاجور . وقد يستخدم المدير المالى من رقم صافى اجور العاملين بالمنشأة وسيلة للرقابة عند اعتماد كشوف الاجور والمهايا . وفى هذه الحالة يتعين تحديث Updating هذا الرقم عند اجراء تعيينات جديدة أو خروج بعض العاملين من الخدمة أو منح علاوات .

ويمكن ان يتم **تدفق اجراءات** اعداد الاجور وصرفها والمحاسبة عليها على النحو التالى :

(أ) يحتفظ **قسم التعيينات** بادارة الافراد (أو ادارة العلاقات الصناعية) ببطاقة لكل عامل بالخدمة ويسلم نسخة منها لقسم المهايا مع اخطار قسم المهايا باى تعديلات فى الاجور أو أوضاع العاملين فور حدوث هذه التعديلات وتاريخ حدوثها . ويسلم لكل عامل بطاقة لتسجيل وقت حضوره وانصرافه يحتفظ بها فى قسم تسجيل الوقت .

(ب) **يتولى قسم تسجيل الوقت** مراقبة حضور وانصراف العاملين . وقد يخصص لذلك ساعات لتسجيل الوقت . ويجب عدم السماح لاى عامل بادخال اكثر من بطاقته لتسجيل وقت الحضور والانصراف بساعة الوقت.

مع استبعاد بطاقات من خرجوا من الخدمة ، واعداد بيان بحصر بطاقات العمال الغائبين يوميا لاخطار ادارة الافراد وقسم المهايا بهم . وقد يعهد الى قسم تسجيل الوقت باجراء حصر للعمال داخل المصنع اثناء العمل للتحقق من وجودهم بالفعل فى أوقات مختلفة من يوم لآخر . وقد يخصص للموظفين كشوف مستقلة لتسجيل وقت الحضور والانصراف .

(جـ) تتولى **ورش المصنع** وبصفة خاصة الورش الانتاجية اعداد بطاقات شغله لتحميل العمال على العمليات الانتاجية ، ويتم اخطار قسم التكاليف بهذه البطاقات لتحميل الاجور على العمليات .

(د) يتولى **قسم المهايا** اعداد كشوف الاجور فى ضوء بيانات بطاقات التعيين وبطاقات الوقت ، كما تعد كشوف المهايا فى ضوء بيانات كل موظف والتى يحتفظ بها فى سجل لهذا الغرض ، ويتم ارسال هذه الكشوف الى قسم المدفوعات .

(هـ) يتولى **قسم المدفوعات** إعداد اذن صرف بصافى قيمة الاجور والمهايا وارسال الاذن وكشوف الاجور والمهايا الى قسم المراجعة الداخلية لمراجعة هذه الكشوف تفصيلا ومطابقة صافى الاجور مع المبلغ الموضح باذن الصرف . ويتم اعتماد الكشوف والاذن من شخص مسئول غالبا مايكون المدير المالى . ويعتبر هذا الاعتماد تصريحا باستخراج شيك بصافى قيمة الاجور والمهايا يحرر باسم مندوب صرف من صيارفة قسم المدفوعات ، ويتم توقيع الشيك من اثنين من الموظفين المسئولين (أحدهما مدير الاموال) ويسلم الشيك لمندوب الصرف لصرفه من البنك . ويتم تسجيل قيمة شيك الاجور والمهايا (صافى الاجور) فى يومية المدفوعات بمعرفة موظف بقسم المدفوعات بخلاف الصراف أو من يعد اذن صرف الاجور أو شيك الاجور .

(و) يتولى الموظف المسئول عن الترحيل **للاستاذ العام** الحصول على

مجاميع أعمدة يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المقابلة لها فى الاستاذ العام . ونظرا لان الاجور والمسجلة فى يومية المدفوعات تمثل صافى الاجور والمهايا المدفوعة وهى تقل عن اجمالى الاجور بالاستقطاعات لذلك يفضل اجراء قيد استحقاق من واقع كشوف الاجور والمهايا يجعل بموجبه حساب الاجور والمهايا مدينا برقم اجمالى الاجور وحسابات الجهات المستقطع لها مبالغ دائنا بقيمة الاستقطاعات وحساب الاجور والمهايا المستحقة دائنا بصافى الاجور . وتبعا لذلك فان صافى الاجور المثبتة فى يومية المدفوعات يجب ان ترحل للجانب المدين من حساب الاجور والمهايا المستحقة وبذلك يقفل هذا الحساب (بافتراض صرف الاجور المستحقة) .

(ز) يتولى **قسم التكاليف** توزيع رقم اجمالى الاجور على حسابات المراقبة (أو مراكز تكلفة) حساب توزيع العاملين بكشوف الاجور على الانشطة الرئيسية أو / مراكز التكلفة بالشركة . وتبعا لذلك يجب أن يتساوى رقم اجمالى الاجور الفعلية بالاستاذ العام ما تم توزيعه من اجور فعلية بحسابات المراقبة أو مراكز التكلفة . ويتعين على المشرف على قسم التكاليف ان يتحقق من تطابق الاجور الموزعة على حسابات المراقبة مع اجمالى الاجور الفعلية وفقا لكشوف الاجور والمهايا عن كل فترة (أسبوع أو شهر) .

وقد لايتقدم بعض العاملين لصرف اجورهم أو مرتباتهم من الصراف (مندوب صرف الاجور والمهايا) ، وفى هذه الحالة يتعين على الصراف ايداع هذه المبالغ بخزينة المنشأة ويسجل كمقبوضات بصفة امانة فى يومية المقبوضات لحين تقدم اصحابها لصرفها .

٣ - **اجراءات المراجعة الداخلية :**

يتولى المراجعون الداخليون مهمة مراجعة كشوف الاجور قبل

الصرف. وقد يحتفظ قسم المراجعة الداخلية ببطاقات للعمال المعينين مع تحديث هذه البطاقات بمجرد حدوث اى تعديلات عليها للتحقق من ان الاسماء المدرجة بكشوف الاجور لا تتضمن اسماءا وهمية . وقد يعهد الى قسم المراجعة الداخلية بتحديد احد المراجعين الداخليين لحضور عملية صرف الاجور والمهايا . كما تتم مراجعة الاجور المسجلة بدفتر المدفوعات والمرحلة للاستاذ العام مع كشوف الاجور والمهايا . وعند ورود كشف حساب البنك تتم المطابقة مع دفتر الاستاذ العام .

ثالثا : المراقبة الداخلية على السلف المستديمة :

تخصص معظم المنشآت عهدة نقدية لاحد الموظفين للصرف منها على المصروفات صغيرة القيمة (المصروفات النثرية) . والاصل ان اى مصروف يجب ان يكون مؤيدا بمستند يفضل ان يكون مستند خارجى ، ولكن معظم المصروفات النثرية لايتسنى الحصول على مستندات خارجية بخصوصها ، ومن ثم يتعين اعداد مستندات داخلية لها . وعلى الرغم من ان المبالغ التى يمكن اختلاسها عن طريق ادراج مصروفات غير حقيقية أو / وتكرار صرف المستند أكثر من مرة قد تكون صغيرة الا ان الآثار التجميعية لها تؤدى فى النهاية الى اختلاس مبالغ كبيرة من أموال المنشأة الامر الذى يتعين معه فرض رقابة فعالة على العهد المخصصة للمصروفات النثرية ومايتم صرفه منها . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية فان الرقابة الداخلية على السلف المستديمة يمكن ان يتم كمايلى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالسلفة ، اعتماد مستندات الصرف ، عملية الصرف ، الاثبات فى الدفاتر .

ويتم **التصريح بالسلفة** من شخص مسئول قد يكون مدير الاموال وذلك فى ضوء حاجة العمل الى وجود عهدة مستديمة لمواجهة

المصروفات النثرية سواء بالمركز الرئيسى للشركة أو / وبفروعها . ويجب ان يشتمل التصريح ايضا على البنود التى يمكن صرفها وتلك التى لايجب صرفها من هذه العهد . وقد يمتد التصريح لتحديد الشخص الذى يعهد اليه بعهدة السلفة المستديمة.

ويجب تحديد شخص مسئول لاعتماد مستندات الصرف من السلفة المستديمة حيث لايتعين اسناد هذه المهمة الى امين العهدة . وتعد المستندات - اذا كانت داخلية - بمعرفة موظف مختص بخلاف الصراف ، وعند اعتماد مستندات الصرف يجب التحقق من ان المصروفات المؤيدة بهذه المستندات تدخل فى نطاقة التصريح الخاص بالمبالغ التى يمكن صرفها من السلفة المستديمة .

ويتولى امين عهدة السلفة المستديمة مهمة عملية صرف المستندات المعتمدة فقط للصرف من هذه السلفة .

وتسند مهمة الاثبات فى الدفاتر لموظف آخر بخلاف الصراف امين عهدة السلفة . وغالبا ماتعد كشوف استعاضة توضح تحليل المبالغ المنصرفة من السلفة المستديمة ويتولى أمين عهدة السلفة الاثبات فى هذه الكشوف أولا بأول من واقع مستندات الصرف المعتمدة التى تم صرفها بالفعل . ويحتوى دفتر يومية المصروفات النثرية على نفس الاعمدة التحليلية التى تتضمنها هذه الكشوف .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى الفصل بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الامر وجود بعض الاجراءات المكملة لحماية النقدية المخصصة كعهدة للصرف منها على المصروفات النثرية ، ومن بين هذه الاجراءات ان تحدد قيمة العهدة فى الحدود اللازمة لهذه المصروفات فى ضوء متوسطات للمنصرف على نفس الاغراض فى فترات سابقة ، وجود تأمين كاف على أمين

العهدة، ان يحصل امين العهدة على **أجازته السنوية** واحلال آخر محله ، واتباع اجراءات **الجرد المفاجىء لهذه العهدة** .

ونظرا لان معظم المصروفات النثرية لاتكون مؤيدة بمستندات خارجية لذلك يتعين اعداد مستندات داخلية مطبوعة وذات ارقام مسلسلة لهذا الغرض بحيث لايتم صرف اى مصروف مهما صغرت قيمته دون مستند مؤيد له ومعتمد من شخص مسئول . ويجب أن يؤشر على المستندات التى تصرف بما يفيد ذلك حتى لايتكرر صرفها مرة اخرى مع اثباتها فى كشف الاستعاضة مع الصراف دون تأخير .

ويمكن ان يتم **تدفق الاجراءات** المتعلقة بالسلفة المستديمة كما يلى :

(أ) يتم تحديد مقدار السلفة بمعرفة **مديرالاموال** وذلك فى ضوء المتوسط الشهرى للمنصرف على بنود المصروفات النثرية خلال عدة أشهر سابقة . ويحدد الشخص الذى تسند اليه العهدة ويستخرج شيكا باسمه يتم تسجيله بيومية المدفوعات ويرحل للاستاذ العام بجعل حساب خزينة (عهدة) المصروفات النثرية مدينا وحساب البنك دائنا . ويقوم الصراف (أمين العهدة) بصرف هذا الشيك من البنك والاحتفاظ بالنقدية كعهدة .

(ب) يقوم موظف مختص **بالادارة المحاسبية** بمراجعة المستندات المقدمة للصرف والتحقق من اعتمادها من المسئول عن الادارة المختصة وانها فى حدود التصريح الخاص بالصرف من السلفة المستديمة .

(جـ) تقدم المستندات بعد مراجعتها واعتمادها الى **الصراف** أمين عهدة السلفة لصرفها بعد التحقق من شخصية المستفيد وختم المستندات بما يفيد الصرف حتى لايتكرر صرفها واثباتها فى كشف الاستعاضة ويحتفظ بالمستندات حسب تسلسلها التاريخى .

(د) عندما تقترب العهدة من النفاذ أو فى نهاية فترة محددة يتقدم **أمين العهدة** بطلب استعاضة المنصرف من السلفة ، ويرفق مع الطلب كشف

الاستعاضة ومستندات الصرف . ويتم مراجعة الكشف مع المستندات بقسم المراجعة الداخلية ، وتخطر ادارة الاموال بالمبالغ المنصرفة بالفعل والمؤيدة بالمستندات لاعداد شيك باسم أمين العهدة بقيمة المنصرف الفعلى كاستعاضة للعهدة . ويتعين عدم استخراج اى شيك لامين العهدة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة للعهدة . ويتعين عدم استخراج اى شيك لأمين العهدة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة .

(هـ) يتولى الموظف المسئول عن التسجيل فى دفتر المصروفات النثرية اثبات المستندات التى صرفت اجمالا وتحليلها على بنود الصرف المختلفة . كما يتولى الموظف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام بترحيل قيمة مستندات للاستاذ العام بترحيل قيمة مستندات الاستعاضة للجانب المدين من حساب المصروفات النثرية والجانب الدائن بحساب البنك وحسابات الاستقطاعات ان وجدت . ويتم حفظ كشف الاستعاضة والمستندات المؤيدة له فى ملف خاص بالادارة المحاسبية .

(و) ويجب ان يتم **جرد عهدة السلفة** من وقت لآخر وبصورة مفاجئة للصراف ويتعين ان تتحقق لجنة الجرد من أن :

(رصيد النقدية الفعلى مع أمين العهدة + قيمة المستندات التى صرفت = قيمة العهدة) وقد يستقطع امين السلفة دمغات على المستندات التى تزيد عن مبلغ معين ان لم يكن طالب الصرف قد قام باستيفائها . وفى هذه الحالة يجب ان تكون المعادلة السا‍بقة اعلاه كمايلى :

(رصيد النقدية الفعلى مع أمين العهدة + قيمة المستندات التى صرفت= قيمة العهدة + الدمغات غير المستوفاة على المستندات التى تخضع لرسوم الدمغة) .

٢ - **اجراءات المراجعة الداخلية :**

قد يعهد الى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المستندات قبل صرفها من عهدة السلفة المستديمة للتحقق من وجود موافقة من شخص مسئول بخصوص الخدمة أو السلعة التى تم الحصول عليها ، وانها من البنود المصرح بصرفها من عهدة السلفة المستديمة . وتتطلب هذه المراجعة اجراء عمليات الربط والمقارنات بهدف التحقق من معقولية المبلغ المطلوب صرفه وان هذه المستندات لم يسبق صرفها .

وعند استعاضة المنصرف من السلفة تتم مراجعة مستندات الصرف وكشف الاستعاضة (مراجعة بعد الصرف) للتحقق من سلامة هذه المستندات وعدم تكرار صرفها أكثر من مرة وذلك قبل التصريح باستخراج شيك لأمين العهدة لاستعاضة السلفة ، وتتم مراجعة ما تم اثباته بدفتر يومية المصروفات النثرية ومع ما تم ترحيله لحساب هذه المصروفات بالاستاذ العام .

وقد يشترك احد المراجعين الداخليين فى اللجنة (أو اللجان) التى تشكل لجرد عهد السلف المستديمة جردا مفاجئاً .

رابعا : الرقابة الداخلية على بعض المصروفات :

عرضنا فيما سبق الرقابة الداخلية على الاجور والمهايا باعتبارها من أهم بنود المصروفات فى الشركات الكبيرة وبصفة خاصة الشركات الصناعية . ولا يعنى ذلك ان الاجور والمهايا تعتبر البند الوحيد من بنود المصروفات الجديرة بالرقابة ، اذ يتعين ان تمتد هذه الرقابة لتشمل كافة بنود المصروفات الاخرى صناعية وتسويقية وادارية . ومن ابرز بنود المصروفات الاخرى مصروفات الصيانة، عمولات رجال البيع ، مصروفات الانتقال . وسوف نتناول مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على هذه البنود باعتبارها امثلة يمكن الاسترشاد بها فى

فرض الرقابة على البنود الاخرى للمصروفات الصناعية والتسويقية والادارية .

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الامر اجراء فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بأداء الخدمة التى يدفع عنها المصروف ، تنفيذ هذه الخدمة أو الاشراف على تنفيذها ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات :

وقد يكون **التصريح بأداء الخدمة** عاما أو خاصا . على سبيل المثال قد يصدر تصريح عام من ادارة الشركة يحدد الظروف التى يمكن ان يتم فى ظلها اجراء عمليات الصيانة خارج نطاق الشركة ، أو يحدد نسبة من ايراد المبيعات المحقق تصرف كعمولة لرجال البيع ، أو يحدد مبلغ ثابت (أو فئات ثابتة) كبدل انتقال لكل أو بعض العاملين . وقد يكون هذا التصريح خاصا (محدد) ويتم عند مواجهة موقف معين مثل التصريح بسفر احد المسئولين بالشركة لاداء مهمام معينة ، أو التصريح باجراء صيانة آلة معينة توقفت ولاتتوافر امكانيات اصلاحها داخل الشركة، أو التصريح بتكليف أحد العاملين بالانتقال لانجاز مهمة معينة لدى احد العملاء أو الموردين . والاصل ان التصريح بأداء خدمات معينة للشركة يصدر من رئيس الشركة أو مجلس الادارة وقد تفوض سلطة اصدار التصريح بأداء بعض الخدمات فى حدود معينة لمديرى الادارات الرئيسية كل فى مجال اختصاصاته الوظيفية .

وتسند مسئولية تنفيذ الخدمة أو الاشراف على تنفيذها الى موظف مسئول لايكون من حقه التصريح بأداء الخدمة أو اثبات المصروفات الناتجة عن هذه الخدمة فى الدفاتر . فاذا تم اسناد مهمة الاشراف على اجراء عملية الصيانة لآلة متوقفة عن العمل بسبب العطل لدى جهة خارجية لاحد مهندسى الشركة ، فلا يجب ان يكون من حق هذا المهندس اصدار التصريح الخاص باصلاح هذه الآلة أو اثبات تكاليف اصلاحها بالدفاتر .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة **الاثبات فى الدفاتر** ، فقسم التكاليف يسند اليه مهمة تحليل تكاليف الصيانة بحسب مراكز التكلفة أو/ ومراكز المسئولية واثباتها فى سجلات التكاليف ، المسئول عن دفتر استاذ المصروفات يتولى مهمة ترحيل المصروفات بحسب انواعها (صيانة ، مصروفات سفر ، عمولات بيع) الى الحسابات الخاصة بها بدفتر استاذ المصروفات . ويتولى المسئول عن دفتر الاستاذ العام ترحيل المصروفات لحسابات المراقبة الخاصة بها بدفتر الاستاذ العام . ويتم الاثبات فى يومية المدفوعات بمعرفة موظف بخلاف المسئولين عن اصدار الشيكات فى قسم المدفوعات ، أو قد توكل مهمة الاثبات فى هذا الدفتر لاحد موظفى الادارة المحاسبية .

ويجب أن تتم **المقارنات** بمعرفة مسئول بخلاف من قام بتنفيذ الخدمة أو اثباتها بالدفاتر . ومن أمثلة المقارنات التى يمكن ان تتم بقصد الرقابة على المصروفات مقارنة بين الحساب الاجمالى لمجموعة مصروفات معينة بالاستاذ العام مع الحسابات التفصيلية لهذه المصروفات بدفتر استاذ المصروفات ، مقارنة ما تم ترحيله للاستاذ العام مع اثبت من مصروفات بيومية النقدية . وقد تمتد المقارنات الى تكاليف الخدمة نفسها بقصد التحقق من معقوليتها مثل مقارنة تكاليف عملية صيانة معينة مع تكاليف نفس العملية عن مدة سابقة أو تكاليف نفس العملية عند الاشراف على تنفيذها بمعرفة موظف آخر . وبالمثل مقارنة مصروفات الانتقال الفعلية لمهمة معينة بمصروفات الانتقال لنفس المهمة بمعرفة موظف آخر ، وتساعد هذه المقارنات ايضا فى التحقق من أمانة الموظفين الذين يسند اليهم القيام بخدمات معينة للشركة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية ، قد يقتضى

الامر فى بعض الحالات الحصول على مقايسات لعمليات الاصلاح والصيانة والحصول على عروض اسعار من أكثر من جهة خارج الشركة بخصوص تكاليف الاصلاح والصيانة ، وقد يتم اجراء تعاقدات مع جهات متخصصة لاجراء هذه العمليات .

ويجب ان تقدم مستندات كافية بالمبالغ التى يتم صرفها . بعض مستندات المصروفات يتم الحصول عليها من خارج الشركة مثل فاتورة بتكاليف الاصلاح والصيانة ، تذاكر السفر (وقد يتم الحصول على فاتورة بهذه التذاكر من شركة الطيران فى حالة السفر بالطائرة) . وقد لايمكن الحصول على مستند خارجي فى حالات اخرى مثل مصروفات الانتقال الداخلية أو بدل الانتقال الثابت أو عمولة رجال البيع ، وفى مثل هذه الحالات يجب اعداد مستندات داخلية عنها تعتمد من المسئول عن الادارة المختصة . وتستخدم اذون صرف ذات ارقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها ترفق بها المستندات المقدمة للصرف داخلية كانت أو خارجية ، ويتم اعتمادها من شخص مسئول بعد مراجعة المستندات المؤيدة للصرف .

وقد يتم صرف مصروفات الانتقال الفعلية من عهدة السلفة المستديمة للمصروفات النثرية ومن ثم ينطبق عليها ماسبق بخصوص تدفق الاجراءات الخاصة بالصرف من السلفة المستديمة . وبخصوص مصروفات الصيانة قد يخصص مبلغ كسلفة مؤقتة مع موظف للصرف على عمليات صيانة معينة فى ضوء المقايسة الفعلية للصيانة واعتمادها من شخص مسئول لتسوية هذه العهدة واثبات المنصرف على حساب المصروفات (مصروفات الصيانة - ورد الباقى ان وجد للخزينة . أما فى حالة سداد هذه المصروفات بشيكات فيتم تدفق الاجراءات على النحو السابق عرضه بخصوص اجراءات المدفوعات فى بداية هذا الفصل (التحقق من وجود تصريح بالصرف ، اعتماد مستندات الصرف ، اجراء الصرف باصدار

الشيك ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات) ، وتنطبق نفس الاجراءات بالنسبة لمصروفات السفر . وبالنسبة لعمولات درجات البيع وبدل الانتقال الثابت فغالبا مايتم اعدادهما ضمن كشوف الاجور ، وبالتالى يتم تطبق الاجراءات على النحو السابق ايضاحه فى الرقابة على الاجور .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

تتولى هيئة المراجعة الداخلية بالشركة اجراء مراجعة للمستندات قبل صرفها للتحقق من وجود تصريح بخصوص المصروفات المطلوب سدادها وان التنفيذ قد تم فى حدود هذا التصريح مع اعتماد المدير المسئول لمستندات الصرف وبعد اتمام عملية الصرف يتم التحقق من سلامة التوجيه المحاسبى للمبالغ المنصرفة بدفتر يومية المدفوعات أو دفتر استاذ المصروفات والترحيل لحسابات مراقبة مجموعات المصروفات بدفتر الاستاذ العام . فقد تتم الصيانة بهدف زيادة الطاقة الانتاجية للاصل (صيانة رأسمالية) وفى هذه الحالة يتعين على المراجع الداخلى ان يتحقق من اضافة تكلفة هذه الصيانة الى رصيد حساب الاصل بالدفتر وعدم ادماجها فى حساب الصيانة بدفتر استاذ المصروفات والذى يتضمن مصروفات الصيانة بقصد المحافظة على طاقة الاصل (صيانة ايرادية) . وفى بعض المنشآت قد يتم صرف مبالغ مقدما تحت حساب عمولات البيع، ومن ثم يتعين على المراجع الداخلى التحقق من اجراء التسوية بين عمولات البيع المستحقة وما تم سداده مقدما وأن مايتم صرفه يمثل باقى المستحق من عمولات لرجال البيع .

الفصل الثالث
نظام الرقابة الداخلية على المخزون

مقدمة :

تتوقف أنواع المخزون التى تحتفظ بها المنشأة بصفة أساسية على طبيعة نشاطها . ففى الشركات الصناعية وشركات المقاولات على سبيل المثال يشتمل المخزون على مخزون المستلزمات السلعية (خامات ، وقود ، قطع غيار ، مواد تعبئة وتغليف ، مخلفات الانتاج) ، مخزون الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ ، مخزون الانتاج التام . وقد تتبع المنشأة سياسة للتشغيل لدى الغير أو توزيع انتاجها عن طريق وكلاء بالعمولة مما ينتج عنه وجود مخزون من البضائع لدى الغير . وفى حالة استيراد المستلزمات السلعية (أو بضائع جاهزة كما فى المنشآت التجارية) يتم فتح اعتمادات مستندية لشراء هذه البضائع ، ومع أن هذه البضائع لم تصل بعد لمخازن الشركة ، الا أن التعاقد مع المورد وفتح الاعتماد المستندى بالقيمة المتفق عليها لهذه البضائع يترتب عليها أنه تصبح جزء من ممتلكات الشركة لدي الغير أو بالطريق .

ويعتبر التقسيم النوعى للمخزون ومن ثم المخازن التى يتم بها تخزين الأنواع المختلفة من المخزون أحد المتطلبات الأساسية لفرض رقابة داخلية فعالة على بنود المخزون وبالإضافة الى ذلك يجب توافر ضوابط كافية لعدم تكدس المخزون Overstocking أو وجود قصور (نقص) (Shortage) فى هذا المخزون . ويؤدى تكدس المخزون بما يزيد عن الحاجة الفعلية الى تعطيل جزء من رأس المال المستثمر بالشركة بالإضافة الى ماقد يترتب على هذا التكدس من خسائر بسبب احتمالات التلف أو / والتقادم وتحمل تكاليف اضافية للتخزين ، ولمواجهة ذلك فان العديد من الشركات تضع حدا أقصى لكل نوع من أنواع المخزون لايجب أن تتعداه الكميات التى يتم تخزينها . ومن ناحية أخرى فان لنقص المخزون آثاره على تعطيل الانتاج أو ضياع فرصة لزيادة رقم المبيعات الأمر الذى يتعين معه الاتجاه الى وضع حد أدنى لايجب أن ينخفض عنه مستوى

المخزون . ويجب أن يستند تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لكل نوع من أنواع المخزون على دراسة علمية لحجم نشاط المنشأة واحتياجاته من كل هذه الأنواع . وفيما بين هذين الحدين ، الحد الأدنى والأقصى للمخزون ، يتم تحديد النقطة التى يتعين عندها اتخاذ اجراءات زيادة المخزون عن طريق الشراء أخذا فى الحسبان الفترة اللازمة للتوريد ، وتسمى هذه النقطة بحد الطلب . واذا لم تكن ادارة المنشأة على دراية تامة ومستمرة بكميات المخزون طبقا لأنواعه وأماكن تخزينها ، ومراعاة الحد الأقصى والأدنى وحد الطلب ، فان الاسراف أو / وعدم الكفاءة بسبب ذلك قد يفوق الخسائر التى يمكن أن تنتج عن تعرض المخزون لعمليات السرقة .

وطبقا لذلك فإن مسئولية الادارة عن حماية الأصول ، وتوفير بيانات دقيقة عن المخزون يمكن الاعتماد عليها فى رسم ومتابعة تنفيذ السياسات الادارية ومواجهة احتياجات مستخدمى القوائم المالية ، تتطلب توافر نظام فعال للرقابة الداخلية على المخزون بأنواعه المختلفة . وتؤثر اجراءات الرقابة الداخلية الجيدة للمخزون على جميع الوظائف التى تتضمنها عمليات انتاج وتوزيع منتجات المنشأة . ونتناول هنا عرض مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على المخزون بالنسبة :

١ - للمخزون بمخازن الشركة .

٢ - البضائع لدى الغير أو بالطريق .

١ - الرقابة الداخلية على المخزون بمخازن الشركة

يتم الاحتفاظ بالمخزون بصفة أساسية فى المخازن النوعية المعدة لذلك بالشركة وفى بعض الأحوال قد تنشأ مخازن مساعدة (فرعية) تلحق بأقسام الانتاج وبعض أقسام الخدمات الانتاجية لتوفير وقت مناولة المواد. وفى المنشآت ذات الفروع ترسل البضاعة الجاهزة (الانتاج التام) لبيعه من خلال هذه الفروع (أو أقسام البيع) ويجب أن تحدد المسئولية بوضوح عن المخزون بالمخازن

الرئيسية ، والفرعية بالورش أو الأقسام والفروع . وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن أن تتم الرقابة على المخزون بمخازن الشركة على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالاستلام التخزين، الصرف ، التشغيل ، الشحن ، الاثبات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية .

وتسند مسئولية **استلام وفحص** البضاعة الواردة من خارج المنشأة وتلك التى تم انتاجها بالأقسام الانتاجية الى قسم للفحص والاستلام . ويجب أن تمر كافة أنواع المخزون بدون استثناء على هذا القسم قبل دخولها للمخازن ويتولى قسم الفحص والاستلام مسئولية تحديد كميات ونوعية الأصناف التى يتم استلامها . اكتشاف أى تلف أو عيوب بها ، تحديد اذا ماكانت هذه الأصناف تخص المنشأة (مشتريات ، مردودات مبيعات ، انتاج تام) أو تخص أحد العملاء ويتم استلامها لاجراء عمليات تصنيع عليها بالمنشأة واعادتها للعميل . ويتعين التحقق من وجود تصريح من الادارة المختصة باستلام هذه الأصناف وفحصها . ويتم اعداد تقرير بنتائج الفحص ثم تحول الأصناف الواردة الى قسم المخازن .

ويعتبر **التخزين** من مسئولية قسم المخازن حيث يتم الاحتفاظ بالمخزون كعهدة تحت رقابة أمين المخزن . وعندما تتعدد أصناف المخزون يفضل أن يتم تقسيم المخازن تقسيما نوعيا ويخصص لكل مخزن أمين يكون مسئولا عن تسلم الصنف المسئول عنه من قسم الفحص والاستلام وعده ، إعادة فحصه أو عينات منه . اعداد ايصال بالكميات المستلمة يرسل نسخة منه مباشرة للادارة المحاسبية . وترتيب هذه الأصناف بطريقة منظمة وفى المكان الذى يلائم طبيعة هذه البضاعة بما يحقق لها

عدم التعرض للتلف المادى غير الطبيعى أو السرقة . ويجب ألا يكون لأمين المخزن أى علاقة وظيفية بعملية الشراء ، حسابات العملاء والموردين ، التصريح بصرف الأصناف أو التصريح باعتبار بعض بنود المخزون تالفة ، أو الإثبات بالسجلات المحاسبية . وعند حدوث تلف فى بعض بنود المخزون يتعين تشكيل لجنة لفحص أسباب هذا التلف والمسئولية عنه ، وتجنيب هذه البنود فى مخزن مستقل . كما يجب فصل المواد الواردة من العملاء لتشغيلها لحسابهم وبضاعة الأمانة Consignmen in عن المخزون المملوك للمنشأة .

ويجب أن يتم الصرف من المخازن فى ضوء تصريح من مسئولين لهم الحق فى اصدار هذا التصريح . فالتصريح بصرف بضاعة للعملاء (مبيعات) أو تزويد أقسام البيع والفروع بها يكون من سلطة ادارة المبيعات، والتصريح بصرف مواد خام للتصنيع من حق ادارة الانتاج . وفى جميع الأحوال يجب أن يصر أمين المخزن . باعتباره مسئولا عن كافة البضائع التى تحت رقابته ، على وجود طلب صرف معتمد ومصحوب بايصال موقع عليه من القسم أو الادارة التى تتسلم البضاعة قبل أن يتم الصرف . ولتجنب تحرير طلبات الصرف غير المصرح بها ، فإن بعض المنشآت تتبع سياسات بمقتضاها يقتصر تحرير طلبات الصرف بناء على أمر هندسى أو أمر بيع . وفى المنشآت التجارية قد تستخدم أوامر الشحن بدلا من طلبات الصرف للتصريح بصرف بضاعة من المخازن .

وعند صرف المواد للتشغيل تصبح من مسئولية القسم الانتاجى المختص، وغالبا ماتسند هذه المسئولية داخل القسم الانتاجى الى مشرف العمال أو رئيس القسم . وتظل هذه المسئولية قائمة من لحظة ارسال المواد الخام للقسم الانتاجى وحتى اتمام الانتاج وفحصه لتحويله الى مخزن الانتاج التام . وخلال هذه الفترة تكون المواد الخام والتصرف فيها تحت رقابة المشرف على القسم الانتاجى وتتم مساءلته عنها . وقد يتم تحديد

نقاط يتم فحص الانتاج عندها اثناء التشغيل لاكتشاف أى تلف مما يساعد فى ابراز عدم كفاءة النظام الانتاجى ومنع تضخم الانتاج تحت التشغيل بتجميع تكاليف لأعمال سوف تعتبر فى نهاية الأمر مجرد نفاية . وقد تكون لهذه النفاية قيمة بيعية الأمر الذي يستدعى الفصل بين المسئوليات الوظيفية للرقابة على المخزون من هذه النفاية .

وقد تسند مسئولية الشحن الى قسم للنقل والشحن بالشركة ، ويجب على موظفى هذا القسم التحقق من وجود تصريح سليم لشحن البضاعة ، وقد يكون هذا التصريح عبارة عن أمر بيع من ادارة المبيعات ، أو اشعار شحن من مدير المشتريات عند رد بضاعة معينة للمورد . أو اشعار شحن من ادارة الانتاج عند اتمام تشغيل مواد خاصة بالعملاء لحسابهم . ويجب اتباع نظام الشحن الموضوع لجميع أنواع البضائع التى يتم شحنها بما فى ذلك بيع النفاية ، رد جزء من المشتريات للمورد ، وإرسال المواد للتشغيل خارج المنشأة . وفى ظل عدم وجود هذا القسم (قسم النقل والشحن) فان مسئولية التحقق من وجود تصريح سليم ومعتمد لشحن البضاعة يتم عن طريق قسم البوابة حيث لايتم السماح بخروج أى بضاعة من المنشأة بدون وجود هذا التصريح .

ويعتبر الاثبات فى الدفاتر والسجلات المحاسبية من مسئولية الادارة المحاسبية . وفى المنشآت الصناعية يقتضى الأمر وجود نظام لمحاسبة التكاليف للمحاسبة عن استخدام المواد الخام والتوريدات لتحديد تكلفة ومحتويات المخزون من الانتاج تحت التشغيل ، ولحساب تكلفة المخزون من الانتاج التام . وتبعا لذلك فان نظام محاسبة التكاليف يمثل جزءا هاما في نظام الرقابة الداخلية على المخزون فى هذه المنشآت كما تمثل سجلات الجرد المستمر للمخزون Perpetual Inventory Records جزءا هاما أيضا فى هذا النظام حيث توضح كميات المخزون لدى الشركة

فى كل الأوقات ، وتوفر معلومات هامة لترشيد عمليات الشراء ، البيع ، تخطيط وجدولة الانتاج ، بالإضافة الى مساهمتها فى تحديد تكلفة المخزون طبقا لأنواعه وتكلفة البضاعة المباعة . ويجب ألا يكون المسئولين عن عمليات التسجيل بالدفاتر والسجلات المحاسبية ممارسة أى من المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالمخزون والموضحة أعلاه .

ثانيا - إجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالمخزون من البضاعة ، تتطلب حماية المخزون أن تكون أماكن التخزين معدة بالشكل الذى يتلاءم مع طبيعة البضاعة المخزنة، اجراء التقسيم النوعى للمخازن فى حالة تعدد أصناف المخزون مع فصل التالف والمعيب والبضاعة المملوكة للغير فى مخازن مستقلة ، تزويد المخازن بوسائل الإطفاء الكافية والمناسبة ، توفير قدر كاف من الحراسة وبصفة خاصة فى حالة المخازن المكشوفة أو الموجودة بمناطق بعيدة عن العمران ، اجراء تأمين كاف على المخزون ضد السرقة والحريق والتلف غير العادى ، التأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة ، تغيير واجبات أمناء المخازن كان يتم نقلهم من مخزن لآخر ، ضرورة حصول أمين المخزن على اجازته السنوية واحلال آخر محله ، اتباع وسائل الرقابة المزدوجة وجود أمين وأمين مساعد لكل مخزن . اجراء الجرد المفاجئ للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد المفاجئ مع ماتظهره السجلات المحاسبية بخصوص رصيد الصنف الذى تم جرده ، وعدم تأخير اثبات حركة الأصناف فى السجلات المحاسبية .

ويجب أن يتم الاضافة للمخازن بناء على محاضر الفحص والاستلام وإذن الاضافة الموقع من أمين المخزن . ويتم تسجيل الاصناف المضافة للمخازن بالكميات فى بطاقات الصنف الموجودة مع أمين المخزن وكذلك فى سجلات المخزون بالادارة المحاسبية (قسم حسابات المخازن) . وأن

يتم الصرف من المخازن بموجب طلبات صرف معتمدة ومصحوبة بإذن صرف موقع عليه من المسئول عن القسم أو الادارة المستلمة بعد التحقق من وجود الأصناف بالمخزن المختص . ويتم تسجيل الكميات المنصرفة أولا بأول فى بطاقات الصنف مع أمين المخزن وترسل مستندات الصرف فور عملية الصرف للادارة المحاسبية لاثباتها فى سجلات المخازن وتوجيهها محاسبيا بالسجلات المالية وتحليلها فى سجلات التكاليف بالنسبة للمواد المنصرفة لأقسام المصنع .

ويجب أن تخضع الأرقام التى تتضمنها سجلات التكاليف للرقابة من خلال حسابات المراقبة الاجمالية التى يتضمنها دفتر الاستاذ العام مثل حساب مراقبة المواد ، حساب مراقبة الانتاج تحت التشغيل ، حساب مراقبة الانتاج التام . وتقدم بعض نظم التكاليف طرقا لتحديد الاسراف فى استخدام المواد وعناصر التكلفة الأخرى ، وتعرف هذه النظم بالتكاليف المعيارية " وتساعد فى التسعير السريع للمخزون والرقابة على العمليات من خلال دراسة الانحرافات بين الأرقام الفعلية والمعيارية . وتتشابه أنظمة التكاليف من زاوية أنها جميعا مصممة للمساهمة فى تحقيق فعالية الرقابة الداخلية بتتبع اتجاهات الاجراءات الادارية بالمصنع ، توفير بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها بالنسبة للمخزن ، وحماية أصول الشركة .

وعند وجود **بضاعة أمانة** للغير طرف المنشأة يجب وجود تصريح بخصوص استلام هذه البضاعة (للتشغيل للغير ، للبيع مقابل الحصول على عمولة) ، وتحديد القسم أو الأقسام المسئولة عن حيازتها ، مع امساك سجلات مستقلة توضح حركتها ، ولايجب أن تضم هذه البضاعة الى سجلات المخزون المملوك للشركة .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يجب أن يكون المراجع الداخلى على دراية كافية بأنواع المخزون التى تتعامل فيها الشركة وأماكن تواجد Location هذه الأنواع . ويجب أن يتحقق المراجع الداخلى من سلامة مستندات الاضافة والصرف من المخازن ، وأن هذه المستندات قد أثبتت بالفعل فى البطاقات والسجلات المختلفة . بالنسبة لمستندات الاضافة تتم مراجعة محضر الفحص والاستلام مع ايصال الاستلام الموقع من أمين المخزن للتأكد من أن الأصناف التى تم فحصها واستلامها قد تم تحويلها للمخازن ، ومطابقة هذه المستندات مع ما أثبت بحسابات هذه الأصناف بسجلات المخازن وما تم ترحيله لحسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام . وبخصوص المنصرف من المخازن يجب أن يتحقق المراجع الداخلى من أن طلبات الصرف قد تم أعتمادها من المسئولين عن الأقسام والادارات المختصة والذين يصرح لهم بذلك ، أن ما صرف بالفعل طبقا لايصالات التسليم مطابق لهذه الطلبات وماتم ترحيله بدفتر استاذ المخازن وحسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام . وفى حالة وجود نظام لمحاسبة التكاليف يتولى المراجع الداخلى اجراء المطابقات بين حسابات المراقبة الاجمالية بالاستاذ العام مع الحسابات التفصيلية المقابلة لها بدفتر استاذ المصنع مع التحقق من سلامة تطبيق طرق التسعير المستخدمة فى الصرف من المخزون .

ويتعين أن يشترك المراجع الداخلى فى عمليات الجرد الفعلي ويتولى مطابقة نتيجة هذا الجرد مع سجلات الجرد المستمر للمخزون والمسجل ببطاقات الأصناف بالمخازن وتحرى أسباب أى فروق واعداد تقرير عنها .

٢ - الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير وبالطريق

قد يتم ارسال بعض الخامات من مخازن الشركة لتشغيلها لدى الغير لحساب الشركة ، أو يرسل انتاج تام لأحد وكلاء البيع لتصريفه نظير عمولة متفق

عليها . وبالاضافة الى ذلك قد تكون المنشأة تعاقدت على شراء بضائع جاهزة أو مستلزمات سلعية وسددت جزء من أو كل قيمتها ولم تحصل عليها بعد ، ومن أمثلة ذلك الاعتمادات المستندية لشراء بضائع وفي كل هذه الأحوال يجب أن يمتد نظام الرقابة الداخلية على المخزون لفرض رقابة كافية على البضائع لدى الغير والبضائع بالطريق .

أولا - الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير :

باستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية لفرض الرقابة على البضائع المملوكة للمنشأة والمرسلة للغير لغرض التشغيل أو البيع ، يمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالي :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بارسال بضاعة للغير ، تسليم هذه البضاعة ، تتبعها ، اثباتها بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتم التصريح بارسال بضاعة للغير من أحد المديرين التنفيذيين بالشركة . فقد تسمح سياسة الشركة باجراء عمليات صناعية معينة لدى الغير بسبب عدم امكانية اتمامها داخل الشركة ، وفى هذه الحالة يتم التصريح بارسال الخامات للتشغيل لدى الغير من مدير الانتاج . وقد يتم ارسال هذه البضاعة لوكلاء الشركة لتصريفها مقابل عمولة محددة بالعقد المبرم بين الشركة والوكيل ، ويتم التصريح بارسال البضاعة للوكلاء فى هذه الحالة بمعرفة مدير المبيعات .

وتسند مسئولية فحص وتسليم البضاعة المرسلة للوكلاء للبيع أو المستلزمات السلعية المرسلة للغير لتشغيلها لحساب الشركة بمعرفة قسم الاستلام ، ويعد تقرير تسليم بها . ولايجب شحن أى بضاعة أو مستلزمات للغير دون وجود تصريح بذلك من مدير تنفيذى مسئول .

ويجب أن يتم تتبع البضاعة المرسلة للغير بواسطة الأقسام المختصة . فمتابعة اجراء عمليات التشغيل اللازمة لحساب المنشأة لدى الغير تسأل عنه ادارة الانتاج ويجب أن تكون هناك بعض الأساليب الرقابية على هذه المستلزمات فى ضوء توصيف العمليات المطلوب تشغيلها ومقايسات المستلزمات اللازمة لذلك. وبالنسبة للبضاعة المرسلة للوكلاء لبيعها لحساب المنشأة (بضاعة أمانة صادرة Cosignment out) يتعين على ادارة المبيعات متابعة الوكلاء ومعرفة ماتم بيعه من هذه البضاعة حتى يتسنى للمنشأة تحصيل قيمتها . وتستمر مسئولية الادارة المختصة عن عملية المتابعة حتى اعادة البضاعة أو ثمنها للمنشأة أو اعادة الانتاج المصنع باستخدام المستلزمات السلعية المرسلة للتشغيل لدى الغير واستلامه بقسم الاستلام بالشركة .

وتسند مسئولية **الاثبات** **بالدفاتر** للادارة المحاسبية ، ومن المفضل استخدام سجلات مستقلة لاثبات بضاعة الامانة لدى الوكلاء ، واثبات المستلزمات المرسلة للغير لتشغيلها لحساب المنشأة مع امساك حساب لكل وكيل ويتم الرقابة على حسابات الوكلاء بحساب اجمالى للوكلاء بدفتر الاستاذ العام ، وامساك حساب لمراقبة الانتاج تحت التشغيل لدى الغير .

ويجب أن تتم **المقارنات** الدورية بمعرفة موظف (أو قسم) مسئول بخلاف من يسجل بالدفاتر أو يقوم بعمليات التسليم والمتابعة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية (التصريح بارسال البضاعة للغير ، تسليم هذه البضاعة ، تتبعها ، اثباتها بالدفاتر ، اجراء المقارنات) ، يتعين وجود تأمين كاف على البضاعة المرسلة للوكلاء أو للتشغيل لدى الغير . ويجب تحرير عقود مع الغير توضح مسئوليتهم عن البضاعة المملوكة للمنشأة فى حيازتهم ، مع وجود نسخة من هذه العقود لدى الادارة المحاسبية .

وعند تسليم البضاعة للغير لغرض التشغيل أو البيع لحساب المنشأة يجب وجود مستند موقع عليه بالاستلام ممن تسلمها ، ويعاد تسليمها للمنشأة بموجب محاضر تسليم أو يسلم ثمنها (فى حالة بضاعة الأمانة) للمنشأة مع كشف مبيع معتمد من الوكيل .

ويجب أن يتم تسجيل البضاعة المرسلة للوكلاء والمستلزمات السلعية المرسلة للغير لغرض التشغيل لحساب المنشأة فى بطاقات العين الخاصة بها وبدفتر الصنف بادارة المخازن . وعند تسليمها بقسم الاستلام تسجل بدفتر البضاعة الصادرة ، وبدفتر استاذ المخازن بقسم حسابات المخازن بالادارة المحاسبية . بالاضافة الى التسجيل فى الدفاتر الفرعية لكل منها مثل سجل البضائع لدى الغير وترحيلها للحسابات المساعدة والحسابات الاجمالية المناسبة . ويجب عدم تسجيل هذه البضاعة أو المستلزمات بالسجلات دون وجود مستندات كافية بخصوصها (أذون صرف من المخازن ، محاضر فحص وتسلم ، ايصالات من الجهة المسلمة اليها) ، والتحقق من وجود تصريح بخصوصها .

وفى حالة التشغيل لدى الغير يجب أن يحمل حساب مراقبة الانتاج تحت التشغيل لدى الغير بتكلفة المستلزمات المرسلة لغرض التشغيل مع استبعاد مايرد منها للمنشأة بالاضافة الى التكاليف الأخرى الخاصة بعملية التشغيل طبقا لشروط الاتفاق المعقود بخصوص هذا التشغيل .

وبخصوص البضاعة المرسلة للوكلاء لبيعها لحساب المنشأة يتم تحميل حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة هذه البضاعة والمصروفات التى تم صرفها عليها بمعرفة المنشأة أو الوكيل بالاضافة الى عمولة الوكيل، ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المباع من هذه البضاعة بسعر البيع والمتبقى منها مقوما بالتكلفة ، ويعتبر هذا الحساب بمثابة حساب متاجرة لبضاعة الأمانة لدى الوكيل. وفى حالة تعدد الوكلاء قد يستخدم سجل للحسابات الشخصية للوكلاء تتم الرقابة عليها باستخدام حساب اجمالى للوكلاء بالاستاذ العام .

٢- اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من وجود تصريح بارسال بضاعة للتشغيل لدى الغير أو بارسال بضاعة للبيع لحساب المنشأة بمعرفة الوكلاء . وتتم مطابقة البضاعة المسجلة فى سجل البضائع لدى الغير مع ما أرسل منها بسجل البضاعة الصادرة بقسم الاستلام ، وعند اعادة هذه البضاعة للمنشأة يتم مطابقة المسجل فى سجل البضائع لدى الغير كوارد مع سجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام والتحقق من اثبات هذه الحركة فى سجلات المخازن والترحيل للحسابات المساعدة ولحسابات المراقبة المناسبة .

وتتم مراجعة كشوف المبيع الواردة من الوكلاء والتحقق من استلام المنشأة للمبالغ المستحقة لها طرف الوكلاء مع التحقق من أن العمولة التى يخصمها الوكلاء مطابقة للاتفاق الذى أبرمته المنشأة مع هؤلاء الوكلاء . ويمكن لقسم المراجعة الداخلية الحصول على شهادات من الغير بخصوص البضاعة المملوكة للمنشأة طرفهم ومقارنتها مع ماهو وارد بالسجلات بخصوص هذه البضائع .

ثانيا-الرقابة الداخلية على الاعتمادات المستندية لشراء بضائع :

قد تقوم المنشأة باستيراد مايلزمها من مستلزمات سلعية أو بضاعة جاهزة من الخارج ، ومن ثم يتم سداد قيمة هذه البضائع بمجرد ورود مستنداتها ويجب مراعاة ماتقضى به القوانين المنظمة لعمليات الاستيراد حتى لاتقوم المنشأة باستيراد بضائع محظور استيرادها . ولايتم اضافة تكلفة البضاعة المستوردة للمخزون الا بعد استلامها بالفعل فى مخازن المنشأة ومن ثم يتم توسيط حساب اعتمادات مستندية لشراء بضائع يحمل بتكلفة هذه البضائع ويقفل مع استلامها بالمخازن . ومن المفضل أن يتم

فصل المصروفات المتعلقة بالاعتمادات المستندية عن ثمن شراء البضاعة المستوردة للرقابة على الأسعار المتفق عليها مع المورد وكذلك المصروفات التى يتم صرفها على هذه الاعتمادات .

وباستخدام مدخل مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية يمكن فرض الرقابة على البضائع المستوردة بفتح اعتمادات مستندية لشراء بضائع على النحو التالى :

٢ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الأمر وجود فصل واضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بالاستيراد ، التعاقد مع المورد ، سداد قيمة البضائع ، استلام البضائع ، الاثبات بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

فى كثير من الشركات يتم **التصريح** بالاستيراد بمعرفة لجنة تكون لهذا الغرض ، وقبل أن يتم هذا التصريح يقتضى الأمر معرفة ما اذا كانت المستلزمات أو البضاعة المطلوب استيرادها لاتخضع للحظر وفقا لقوانين الاستيراد بالدولة ، وأن تحدد مواصفات هذه البضائع أو المستلزمات وكمياتها بدقة ، وكيفية تمويل عملية الاستيراد ، والحصول على موافقة أستيرادية من الجهات المعنية .

تسند مهمة **التعاقد** مع المورد الى ادارة المشتريات ، وقد يخصص قسم مستقل بادارة المشتريات لاتخاذ اجراءات الشراء من الخارج (قسم مشتريات خارجية) . ويتعين على هذا القسم الحصول على عروض عطاءات تنافسية من عدة موردين أخذا فى الحسبان شروط التسليم والسداد . وعند اختيار أى من الموردين المتقدمين يحدد سبب هذا الاختيار، ويتم تحرير عقد بين الشركة والمورد (أو وكيل عنه) يوضح به

مواصفات البضاعة المطلوبة ، اسعارها شروط التسليم وفترة التوريد ، شروط السداد .

وتتولى ادارة الأموال مسئولية سداد قيمة البضائع ويتم ذلك بفتح اعتماد مستندى لدى البنك الذي تتعامل معه الشركة . وعند ملء طلب فتح الاعتماد يتم تغطية نسبة معينة من قيمة الاعتماد بالاضافة الى مصروفات البنك نظير فتح الاعتماد ، ويتم تغطية هذه النسبة بعملة بلد المورد حيث تتولى ادارة الأموال تدبيرها بالاتفاق مع البنك ، وتحصل الشركة على ايصال من البنك بالمبلغ المسدد من الاعتماد وكذلك مصروفات البنك . وعند شحن البضاعة بمعرفة المورد تصل المستندات الى البنك الذى يطالب الشركة بتغطية الجزء المتبقي من الاعتماد لاستلام المستندات حيث يتم بموجبها تسلم البضائع الواردة من شركة الشحن (الملاحة) .

وعند ورود البضاعة يتعين أن يتم استلامها بالميناء وفحصها واعداد محضر فحص واستلام لتحديد مسئولية شركة التأمين المؤمن لديها على هذه البضاعة عن أى تلف أو نقص فى البضاعة الواردة . بالاضافة الى اجراءات الاستلام بمقر الشركة لتحديد مسئولية متعهد النقل للداخل وتحويل البضاعة للمخازن .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية الاثبات فى الدفاتر حيث يستخدم سجل للاعتمادات المستندية يوضح تكلفة كل من هذه الاعتمادات مع تحليلها الى مكوناتها (ثمن البضاعة تسليم ميناء المستورد C. I. F. أو تبعا لشروط التسليم ، مصروفات الاعتمادات والتي تشمل مصروفات البنك ، مصروفات التخليص ، مصروفات النقل للداخل وقد تتضمن مصروفات أخرى حسب شروط التسليم) . كما يستخدم حساب لمراقبة

الاعتمادات المستندية بالاستاذ العام .

ويجب أن تجرى المقارنات بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف المسئول عن الإثبات فى الدفاتر ، التعاقد ، سداد قيمة البضائع ، أو استلامها .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية (التصريح ، التعاقد ، السداد ، الاستلام ، الاثبات فى الدفاتر، واجراء المقارنات) ، يجب أن يتم التأمين على البضائع المستوردة بمعرفة الشركة أو المورد حسب شروط التسليم . وأن يتم تدبير العملة الأجنبية عن طريق البنك للرقابة على سعر الصرف أو احدى شركات الصرافة وأن تتصف الشروط الموضوعة بالعقد مع المورد بالوضوح .

ويتم الحصول على ايصالات أو / واشعارات خصم بالمبالغ المسددة لكل اعتماد ، ويتم الحصول على فواتير من المخلصين بالجمارك وايصالات سداد الرسوم الجمركية وايصالات من الناقل عن النقل للداخل اذا تم النقل بمعرفة الغير توجد بعض المصروفات (كالاكراميات) لايتوافر بشأنها مستندات ، ويجب أن يكون هناك تصريح بمثل هذه المصروفات من موظف مسئول . وغالبا ماتخصص عهدة نقدية لأحد الموظفين ليتولى انهاء الاجراءات الجمركية على البضاعة المستوردة وتتم المحاسبة عن المنصرف من هذه العهدة عقب كل رسالة .

ويتم تسجيل المنصرف على كل اعتماد من واقع المستندات فى سجل الاعتمادات المستندية ، كما تسجل هذه المبالغ فى دفتر يومية المدفوعات وترحل لدفتر الاستاذ العام بحسابى اعتمادات مستندية لشراء بضائع والبنك أو / والخزينة ، أخذا فى الحسبان سعر الصرف (التحويل)

المسدد بالعملة الأجنبية الى العملة للحلية . ويفضل أن يوضع فى خانة احصائية بسجل الاعتمادات المستندية ماتم سداده بالعملة الأجنبية على هذا الاعتماد .

وعند استلام البضائع تسجل بسجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام وتحول للمخازن حيث توضع بالمخزن المناسب وتضاف بدفتر الصنف وبطاقات العين . ويتم تحديد تكلفة الوحدة من البضاعة الواردة وفقا لسجل الاعتمادات المستندية لاثباتها فى دفتر استاذ المخازن . ويتم اقفال حساب الاعتماد بمجرد سداده واستلام البضاعة كاملة ويحول الى حسابات المخزون المناسبة تبعا لنوع البضاعة (مستلزمات سلعية ، بضائع بغرض البيع ...) . وفى نهاية السنة المالية تظهر الاعتمادات المستندية المفتوحة (التى لم تصل البضائع الخاصة بها بعد) بتكلفتها الفعلية حتى تاريخه بقائمة المركز المالى كأحد حسابات الأصول المتداولة .

٢- اجراءات المراجعة الداخلية :

يعتبر قسم المراجعة الداخلية مسئولا عن التحقق من التزام الادارات والأقسام المختلفة بما جاء بالتصريح الخاص باستيراد البضاعة من الخارج ، ومراجعة محاضر البت فى عطاءات الموردين للتحقق من حصول الشركة على أفضل هذه العطاءات . بالاضافة الى مراجعة المبالغ المسددة للبنك من واقع ايصالات أو / واشعارات الخصم الواردة من البنك مع ماتم تسجيله بالدفاتر ، وأن المبالغ التى تخص كل اعتماد قد تم اثباتها فى الصفحة أو الصفحات الخاصة بهذا الاعتماد بسجل الاعتمادات المستندية . ومطابقة حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع بالاستاذ العام مع الاعتمادات المستندية المفتوحة بسجل الاعتمادات المستندية .

وعند ورود البضاعة المستوردة تتم مراجعة تقارير فحصها واستلامها مع ماورد بفاتورة المورد وما أثبت بسجلات المخازن ، والتحقق من اقفال حساب هذا الاعتماد بسجل الاعتمادات المستندية ، وتخفيض تكلفته من حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع بالاستاذ العام ، وأن المبالغ المسجلة بحساب كل اعتماد مؤيدة بالمستندات الكافية والمعتمدة ٠ وفى نهاية السنة المالية يجب التحقق من عدم اضافة تكاليف اى اعتمادات مستندية مفتوحة (لم تصل البضائع الخاصة بها بعد) لحسابات المخزون٠

الفصل الرابع
نظام الرقابة الداخلية
على حسابات المدينين وأوراق القبض

تتعدد حسابات المدينون بأى منشأة ولعل أهمها حسابات العملاء التى تنتج عن عمليات البيع الأجل للبضائع التى تتعامل فيها المنشأة تبعا لطبيعة نشاطها ، ونظرا لأن الحركة التى تتم فى هذه الحسابات ترجع الى عمليات البيع الآجل ، مردودات ومسموحات المبيعات ، التحصيل النقدى من العملاء وما يرتبط به من خصم لتعجيل الدفع (خصم مسموح به) ، الكمبيالات التى يتم سحبها على العملاء (أوراق القبض) • والديون المعدومة ، فان الرقابة الداخلية الفعالة لحسابات المدينين (العملاء) تنبثق بصفة أساسية من الرقابة على البنود التى تؤثر فى هذه الحسابات • وقد سبق أن تناولنا فى الفصل الخاص بالرقابة على النقدية مناقشة الرقابة على المتحصلات من العملاء وما يرتبط بها من خصم لتعجيل الدفع ، ومن ثم فان هذا الفصل يتناول مقومات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين (العملاء) وأوراق القبض من خلال الرقابة على البنود التالية:

١ – الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة •

٢ – الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات •

٣ – الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة •

٤ – الرقابة الداخلية على أوراق القبض •

١ – الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسى لايرادات المنشأة الأمر الذي يتعين معه وضع سياسة بيعية مناسبة لظروف المنشأة وطبيعة نشاطها ، وتوفير بيانات دقيقة وموثوق بها بخصوص نتائج تنفيذ هذه السياسة حتى يتسنى لادارة المنشأة اتخاذ القرار الملائم لإستمرار السياسة البيعية المعمول بها أو تعديلها • ويرتبط برسم السياسة البيعية وضع سياسة ملائمة للائتمان الذى تقدمه المنشأة لعملائها ،

فقد يتم البيع نقدا ، بالأجل ، على أقساط . وفى ضوء سياستى البيع والائتمان يتم وضع سياسات الشراء ، والانتاج ، التخزين ، الطاقة الانتاجية ، التمويل . ... ، مما يستوجب فرض رقابة داخلية فعالة على المبيعات. وقد سبق أن تناولنا الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية ، وبالتالى سوف نقتصر هنا على عرض الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة والتى يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح الائتمان ، فحص البضاعة المباعة ، الشحن ، اعداد الفواتير ، التسجيل فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

وتسند مهمة استلام أوامر البيع من العملاء الى ادارة المبيعات (قسم أوامر البيع) أما التصريح بمنح الائتمان للعملاء فيعتبر من سلطة مدير الائتمان (ادارة الأموال) حيث يجب دراسة المركز المالى للعميل وسمعته فى السوق قبل اتخاذ القرار بمنح الائتمان . ويجب أن يعتمد أمر البيع الذى تعده ادارة المبيعات من مدير الائتمان قبل اخطار مخازن الانتاج التام بتجهيز البضاعة أو اخطار ادارة الانتاج لاعداد أوامر الانتاج اللازمة لتنفيذ أمر البيع .

وقبل أن يتم شحن البضاعة للعميل بمعرفة قسم الشحن ، يجب أن تخضع هذه البضاعة لعملية فحص بقسم الاستلام للتحقق من مطابقتها لأمر البيع المعتمد واذن الصرف من المخازن . ولايجب أن يتم فحص وشحن أى بضاعة دون تصريح بخصوصها (أمر البيع المعتمد) .

ويتعين اعداد فاتورة البيع بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف القسم المسئول عن استلام أوامر البيع أو تنفيذها ؟ وقد تسند هذه

المسئولية الى تسم للفواتير بالادارة المحاسبية . وتعد الفاتورة طبقا لبيانات أمر البيع المعتمد ، اذن صرف البضاعة ، وبوليصة الشحن التى ترافق البضاعة والموقع عليها من العميل بما يفيد استلام هذه البضاعة .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية تسجيل البضاعة المباعة فى يومية المبيعات وترحيل مجموعها بعد التحقق من صحته الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن التسجيل بيومية المبيعات . وتستخدم نسخة من الفاتورة للترحيل المباشر للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين .

ويفضل أن تجرى المقارنات المختلفة مع كل من الخطوات السابقة بالاضافة الى المقارنات التى تتم بين المستندات والسجلات المحاسبية والاحصائية بمعرفة قسم المراجعة الداخلية .

وقد تتبع المنشأة طريقة التحصيل عند التسليم C.O.D وفى هذه الحالة يقتضى الأمر مراعاة الفصل بين المسئوليات الوظيفية بخصوص عملية التحصيل على النحو السابق عرضه فى المتحصلات النقدية .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح الائتمان ، فحص البضاعة المباعة ، شحنها ، اعداد فواتير البيع ، التسجيل بالدفاتر ، واجراء المقارنات ، يجب أن تكون المستندات المستخدمة فى التصريح بعملية البيع الأجل وتنفيذها (أمر البيع ، اذن الصرف من المخازن ، بوليصة الشحن ، فواتير البيع) مطبوعة وذات أرقام مسلسلة يتم المحاسبة عليها . ويتعين أن يكون كل من هذه المستندات معتمدا من الموظفين المصرح لهم بذلك . واذا منح

خصم كمية للعميل يجب أن يوضح ذلك بالفاتورة ويعتمد من الموظف الذى له سلطة منح هذا الخصم على أن لايكون من بين السند اليهم مهام ترتبط بعمليات التسجيل بالدفاتر أو التحصيل من العملاء ٠ ويتعين التحقق من البيانات الموضحة بالفاتورة (الكميات ، الأسعار ، شروط السداد) وتعتمد من موظف مسئول قبل ارسالها للعميل ٠

ويجب أن يحتفظ بنسخة من اوامر البيع فى ملف خاص بادارة المبيعات (ملف أوامر بيع تحت التنفيذ) عند اعدادها ، وبمجرد تنفيذ الأمر وتسليم البضاعة للعميل يرفق به اذن صرف البضاعة من المخازن ويؤشر عليه برقم بوليصة الشحن الموقعة بالاستلام من العميل وينقل الأمر الى ملف أوامر بيع منفذة ، ويساعد هذا الاجراء ادارة المبيعات فى متابعة تنفيذ طلبات العملاء ٠

ويتعين أن يتم التسجيل بالسجلات والدفاتر المحاسبية والاحصائية من مصادر مختلفة للقيد مما يزيد من فعالية الرقابة عند مقارنة هذه السجلات والدفاتر مع بعضها ٠ فعند صرف البضاعة من المخزن يتم تسجيلها كميا ببطاقات العين مع أمين المخزن ودفتر الصنف بادارة المخازن من واقع اذن صرف البضاعة ٠ وعند فحص البضاعة بقسم الاستلام تمهيدا لشحنها للعميل يتم اثباتها كميا فى سجل البضاعة الخارجة ، كما تثبت بالكمية والقيمة فى قسم حسابات المخازن بدفتر استاذ المخازن ويتم الاثبات فى يومية المبيعات والترحيل للحسابات الشخصية للعملاء من واقع الفاتورة المعتمدة ٠ وترحل مجاميع يومية المبيعات بعد مراجعتها الى دفتر الاستاذ العام ٠

واذا كانت المنشأة تتبع طريقة البيع بواسطة وكلاء (بضاعة أمانة) فيجب أن يخصص سجل لبضاعة الأمانة الصادرة يسجل به هذه البضاعة بسعر التكلفة ويستخدم حساب لبضاعة الأمانة بدفتر الاستاذ العام يجعل

مدينا بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء (مجموع سجل بضاعة الأمانة الصادرة) وبما صرف عليها من مصروفات ، ودائنا بقيمة البضاعة المباعة من واقع كشف المبيع الوارد من الوكيل وتكلفة الجزء المتبقى منها فى نهاية السنة المالية . ويتعين استخدام حساب لكل وكيل يجعل مدينا بقيمة ماتم بيعه من بضاعة أمانة ودائنا بما صرفه الوكيل على هذه البضاعة وعمولته . وتبعا لذلك لايجب أن تسجل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء فى دفتر يومية المبيعات أو ترحل لحسابات العملاء .

طبقا لذلك فان تدفق الاجراءات الخاصة بالمبيعات الآجلة يمكن أن يتم على النحو التالى :

١ - عند ورود طلب شراء بضاعة بالأجل من أحد العملاء يحول الى قسم أوامر البيع بادارة المبيعات لتحديد الشروط الخاصة بالتسليم والأسعار ومدة الائتمان طبقا لسياسات الشركة وتؤخذ موافقة مدير الائتمان بخصوص امكانية منح ائتمان لهذا العميل ومدته . ويتم تحرير أمر بيع من ست نسخ يعتمد من مدير المبيعات ومدير الائتمان ، ويتم التصرف فى هذه النسخ كما يلى :

- نسخة : ترسل لمخزن الانتاج التام لتجهيز البضاعة . وفى حالة عدم وجود البضاعة بالمخازن ترسل هذه النسخة لادارة الانتاج لاعداد أوامر الانتاج اللازمة لتنفيذ أمر البيع .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير
- نسخة : ترسل لقسم الاستلام
- نسخة : ترسل لقسم الشحن
- نسخة : يحتفظ بها فى ملف الأوامر تحت التنفيذ بقسم أوامر البيع .

٢ - بافتراض توافر البضاعة المطلوبة بمخزن الانتاج التام ، تعد ادارة المخازن اذن صرف بالبضاعة المطلوبة طبقا لأمر البيع المعتمد ويتم تجهيز البضاعة ، ويتم تحرير اذن الصرف من خمس نسخ :

- نسخة : لقسم حسابات المخازن لمطابقتها مع أمر البيع المعتمد واثباتها فى دفتر استاذ المخازن .
- نسخة : لقسم النقل والشحن لاخطاره بتجهيز البضاعة .
- نسخة : لقسم الفواتير .
- نسخة : لقسم أوامر البيع لمتابعة تنفيذ أمر البيع
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المخازن حيث يتم تسجيل البضاعة المنصرفة ببطاقات العين ودفتر الصنف .

٣ - يعد قسم النقل والشحن بوليصة شحن للبضاعة بعد مطابقة أمر البيع المعتمد مع اذن الصرف . ويتم اعداد هذه البوليصة من خمس نسخ :

- نسخة : لقسم حسابات المدينين (بالادارة المحاسبية) .
- نسخة : لقسم الاستلام ليتولى فحص البضاعة ومطابقتها مع أمر البيع المعتمد والسماح بشحنها واثباتها فى سجل البضاعة الصادرة .
- نسختين : مع البضاعة التى يتم شحنها للعميل .
- نسخة : يحتفظ بها قسم الشحن .

٤ - عند استلام العميل للبضاعة يوقع على نسخة من بوليصة الشحن وتعتبر بمثابة ايصال باستلام البضاعة المرسلة وتعاد الى قسم أوامر البيع حيث يتم نقل الأمر بعد التأشير عليه برقم بوليصة الشحن وتاريخها الى ملف أوامر بيع منفذة وترسل البوليصة الى قسم الفواتير .

٥ - يتولى قسم الفواتير مطابقة بوليصة الشحن الموقع عليها من العميل بالاستلام مع اذن صرف البضاعة وأمر البيع المعتمد ويعد الفاتورة

طبقا للشروط المعتمدة فى أمر البيع • وتعد الفاتورة من ثلاث نسخ تعتمد من مدير مسئول بعد مراجعتها •

- نسخة : ترسل للعميل •
- نسخة : ترسل لقسم حسابات العملاء للترحيل لحساب العميل (الجانب المدين) بدفتر استاذ مساعد المدينين بعد مطابقتها مع بوليصة الشحن •
- نسخة : تسلم للموظف المسئول عن التسجيل في دفتر يومية المبيعات • ويتم ترحيل مجموع هذا الدفتر بعد مراجعته بمعرفة موظف آخر الى دفتر الاستاذ العام •

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

بالاضافة الى المقارنات التى تتم بمعرفة الأقسام المختلفة على النحو السابق اعلاه يتولى قسم المراجعة الداخلى التحقق من المستندات المؤيدة لكل عملية بيع وتوافر الاعتماد الخاص بكل منها من الموظفين المصرح لهم بذلك • كما تتم مراجعة شروط البيع التحقق من مطابقتها لما تقضي به السياسات المعمول بها فى المنشأة ، والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لكل من هذه المستندات •

كما يتم مراجعة يومية المبيعات مع الفواتير المعتمدة ومطابقتها مع سجل البضاعة الصادرة ودفتر الصنف ودفتر استاذ المخازن للتحقق من اتمام ودقة تسجيل العمليات أولا بأول • كما يتم مطابقة المبيعات المسجلة لكل عميل بدفتر يومية المبيعات مع ماتم ترحيله لحساب هذا العميل بدفتر استاذ مساعد المدينين ومع ماتم ترحيله لدفتر الاستاذ العام بحسابى المبيعات واجمالى المدينين •

٢ - الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات

تعتبر ظاهرة رد البضاعة المباعة الى المنشأة احدى الظواهر غير المستحبة لما لها من أثر على ايرادات المنشأة وعلاقتها مع عملاءها وبالاضافة الى ذلك فقد تكون هذه الظاهرة احدى الوسائل التى يستخدمها العاملون بالمنشأة فى اختلاس أموالها بالاتفاق مع بعض العملاء . وتبعا لذلك يقتضى الأمر فرض رقابة داخلية فعالة على مردودات المبيعات يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة المباعة ، اتخاذ اجراءات الرد ، استلام المردودات ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

يجب وجود تصريح كتابي برد أى بضاعة من العملاء ، ويجب أن يصدر هذا التصريح من مدير تنفيذى أو أكثر لا علاقة له باستلام البضاعة المرتدة ، التحصيل من العملاء ، أو الاثبات بالدفاتر . وغالبا ماتكون سلطة التصريح برد بضاعة من العملاء مشتركة بين مدير المبيعات ومدير الائتمان .

وتستند مهمة اتخاذ اجراءات الرد الى قسم أوامر البيع الذى يعد مذكرة رد بناء على الاخطار الوارد من العميل ويوضح بها بيان البضاعة المطلوب ردها والأسباب التى تدعو الى ذلك ، ويجب اعتماد هذه المذكرة من مدير المبيعات ومدير الائتمان قبل توزيعها على الأقسام الأخرى المختصة للتصريح باستلام البضاعة المرتجعة .

ويعتبر قسم الاستلام مسئولا عن استلام وفحص البضاعة المرتدة من العملاء والتحقق من مطابقتها لمذكرة الرد كتصريح لاستلام هذه البضاعة وتحويلها الى المخازن .

وتسند مهمة الاثبات في الدفاتر الى عدة موظفين (أقسام) مختلفة بالادارة المحاسبية بالاضافة الى مايتم من تسجيل للبضاعة المرتدة بسجل البضاعة الواردة في قسم الاستلام ، وبدفتر الصنف بادارة المخازن وبطاقة العين مع أمين المخزن عند ادخالها للمخازن . ويجب عدم اعداد اشعار الخصم الدائن للعميل والذى بموجبه يتم التصريح باثبات المبلغ في الجانب الدائن بحساب العميل قبل الحصول على تقرير من ادارة الاستلام باستلام البضاعة الواردة وتحويلها للمخازن .

ويقتضى الأمر اجراء مقارنات بين المستندات المتعلقة بعملية الرد ، وبين هذه المستندات والسجلات المختلفة التى تم تسجيل البضاعة المرتجعة بها ، وتتم هذه المقارنات أثناء تنفيذ اجراءات الرد بمعرفة الأقسام المختلفة وقبل الاثبات بالسجلات . وبمجرد اكتمال المستندات المتعلقة بالمردودات يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعتها والتحقق من صحة وجدية هذه العملية .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة برد البضاعة المباعة ، يتعين على ادارة المبيعات تتبع اسباب رد هذه البضاعة في ضوء اخطار الرد الوارد من العميل وماتسفر عنه نتيجة الفحص بقسم الاستلام . فقد يكون الرد ناتجا عن سوء تغليف البضاعة قبل شحنها أو مخالفة المواصفات التى سبق أن حددها العميل في طلب الشراء أو ارسال كميات تزيد عن تلك التى طلبها العميل ، وفي ضوء هذه الأسباب يمكن تحديد المسئولية لتلافي ذلك مستقبلا . فاذا كانت البضاعة المرتدة تالفة يتعين فصلها في مخزن التالف حتى لايعاد شحنها لعملاء أخرين . وقد يكون هناك تأمين على البضاعة المباعة ضد التلف أثناء النقل ، فاذا كان التلف قد نتج عن عملية النقل فان حماية أموال المنشأة

تقتضى اخطار شركة التأمين واعداد محضر بذلك لمطالبتها بالتعويض اللازم فى المواعيد المحددة ٠

ويجب توافر مستندات كافية ومعتمدة للبضاعة المرتدة وتشمل منكرة الرد ، تقرير الفحص والاستلام ، اذن الاضافة للمخازن ، اشعار الخصم المدين الوارد من العميل ، اشعار الخصم الدائن الذي يعده قسم الفواتير بالشركة ٠ ويتعين أن تكون اذون الاضافة واشعارات الخصم الدائنة ذات أرقام مسلسلة ومطبوعة تتم المحاسبة عليها ٠

ويتعين عدم تسجيل البضاعة المرتدة الا بعد ورودها بالفعل للمنشأة حيث تسجل عند استلامها وفحصها بسجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام ، وتسجل فى دفتر الصنف بادارة المخازن وبطاقات العين مع أمين المخزن وبدفتر استاذ المخازن بالادارة المحاسبية عند ادخالها للمخازن ٠ ويتم التسجيل فى يومية مردودات المبيعات والترحيل لحساب العملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين بعد اعداد اشعار الخصم الدائن استنادا على منكرة الرد المعتمدة واذن الاضافة وتقرير الاستلام واشعار الخصم المدين الوارد من العميل ٠ ويجب مراجعة هذه المستندات واعتمادها من شخص مسئول بالادارة المحاسبية قبل تسجيلها بالدفاتر ٠

طبقا لذلك يمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة بمردودات المبيعات على النحو التالي :

١ – يرسل العميل اخطارا يوضح فيه رغبته فى رد بضاعة معينة سبق بيعها له والأسباب التى تبرر هذا الطلب ٠ ويتم تحويل هذا الاخطار الى قسم أوامر البيع لاعداد منكرة الرد ٠

٢ – يعد قسم أوامر البيع منكرة الرد ويرفق بها اخطار العميل لعرضها على مدير المبيعات ويتم اعتماد هذه المنكرة من مدير المبيعات ومدير الائتمان ٠ وتعد منكرة الرد من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لادارة الاستلام كتصريح باستلام البضاعة المرتجعة .
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .
- نسخة : يحتفظ بها قسم أوامر البيع لمتابعة أسباب رد البضاعة فى ضوء نتائج الفحص بقسم الاستلام .

٣- عند ورود البضاعة المرتدة يتولى قسم الاستلام فحصها ومطابقتها مع مذكرة الرد المعتمدة واشعار الارسال الوارد من العميل ،وتحول البضاعة لمخازن الانتاج التام ويعد تقرير استلام من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن لمتابعة تسجيل البضاعة المرتدة بالمخازن .
- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام ويسجل البضاعة المرتدة بسجل البضاعة الواردة .
- نسخة : لقسم أوامر البيع .

٤- يتولى قسم مخازن الانتاج التام عند استلام البضاعة المرتدة من قسم الاستلام اعداد اذن اضافة بها وايداعها بالمخزن الملائم حسب نتيجة الفحص . ويعد اذن الاضافة من أربع نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن حيث تقارن مع مذكرة الرد المعتمدة وتقرير الاستلام ويتم اثبات البضاعة المرتدة فى دفتر استاذ المخازن .
- نسخة : ترسل لقسم أوامر البيع .
- نسخة : يحتفظ بها قسم مخازن الانتاج التام ويتم التسجيل بدفتر الصنف ، وفى بطاقات العين مع أمين المخزن المختص .

٥ - عند ورود اشعار الخصم المدين من العميل يحول من قسم أوامر البيع الى حسابات المدينين ، وقسم الفواتير . ويتولى قسم الفواتير مطابقة هذا الاشعار مع منكرة الرد المعتمدة وتقرير الاستلام واذن الاضافة للمخازن ويعد اشعار خصم دائن بالبضاعة المرتدة من ثلاث نسخ :

- نسخة : ترسل للعميل
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المدينين لمطابقتها مع اشعار الخصم المدين الوارد من العميل والترحيل للجانب الدائن بحسابه بدفتر استاذ مساعد المدينين .
- نسخة : تسلم للموظف المسئول عن التسجيل بدفتر يومية مردودات المبيعات لاثباتها بالدفتر حيث يتم ترحيل مجموعة الى دفتر الاستاذ العام فى حسابى مردودات المبيعات واجمالى المدينين بمعرفة الموظف المسئول عن دفتر الاستاذ العام .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من وجود تصريح معتمد برد البضاعة وذلك بالرجوع الى منكرة الرد ، والتحقق من استلام هذه البضاعة بالفعل بالرجوع الى تقرير الاستلام واذن الاضافة للمخازن . كما تتم مراجعة اشعار الخصم للتحقق من أن الكميات الموضحة به هى الكميات المستلمة بالفعل وأن اسعارها هى نفس الأسعار التى تم البيع بها لهذا العميل . كما تتم مراجعة المردودات المسجلة بيومية مردودات المبيعات مع اشعار الخصم وما تم ترحيله للاستاذ العام . كما يتم اجراء مطابقات بين سجل البضاعة الواردة (كمردودات مبيعات) ويومية مردودات المبيعات وتتبع تسجيل هذه البضاعة بالدفاتر والسجلات المخزنية . وفى حالة تعدد حالات رد البضاعة يتم اعداد تقرير بذلك ورأي ادارة المبيعات بخصوص هذه

الظاهرة . وعند وجود تأمين على البضاعة يتعين على المراجع الداخلى متابعة الحصول على هذا التأمين واثباته بالدفاتر .

٣- الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة :

تشير مسموحات المبيعات الى مبلغ تتنازل عنه المنشأة الى عملائها بسبب وجود تلف ، تأخير ، نقص ، أو عيوب فى البضاعة المرسلة للعميل دون أن يتم رد هذه البضاعة . ومن ثم فهى تختلف فى طبيعتها عن الخصم المسموح به والذي يرتبط بالسياسة التمويلية للمنشأة من أجل تحفيز العملاء على السداد خلال فترة معينة من تاريخ البيع . وكذلك تختلف المسموحات عن مردودات المبيعات من حيث كون هذه المردودات تمثل بضاعة ردها العميل بالفعل للمنشأة . وتمثل الديون المعدومة دين غير قابل للتحصيل كليا أو جزئيا بسبب عدم قدرة العميل على السداد أو أى سبب آخر يجعل دفع العميل على السداد أمر غير واقعى .

وطبقا لذلك فان طبيعة هذين البندين تعطى فرصة لاختلاس أموال المنشأة باثبات تسويات وهمية بخصوصها ، الأمر الذي يتعين معه فرض رقابة فعالة على مثل هذه التسويات يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بمنح المسموحات أو اعدام الدين ، الاثبات فى الدفاتر ، لجراء المقارنات .

وغالبا ماتفوض سلطة التصريح بمنح مسموحات مبيعات أو اعدام دين لدى احد العملاء الى مدير تنفيذى أو أكثر فى ضوء ماتقضى به السياسات البيعية والائتمانية من قواعد وشروط بخصوص هذه التسويات .

بالنسبة لمسموحات المبيعات يتم اعداد منكرة فى قسم أوامر البيع يوضح بها أسباب لجراء هذه المسموحات بناء على خطاب من العميل ، وقد يقتضى الأمر ارسال مندوب لفحص البضاعة المباعة لدى العميل لتقرير صحة ماجاء بطلب العميل لهذه المسموحات ، ويتم اعتماد هذه المنكرة من مديرى المبيعات والأموال للتصريح باجراء هذه التسوية . وبخصوص الديون المعدومة يتعين اعداد كشوف دورية بأعمار الديون لدى كل عميل ويتم متابعة التحصيل بمعرفة مدير الائتمان ، فاذا ثبت لادارة الائتمان عدم جدوى تحصيل المبالغ المستحقة على أحد العملاء أو جزء منها بسبب افلاسه مثلا تعد ادارة الائتمان منكرة بذلك تعرض على مدير الأموال للتصريح باعدام هذا الدين أو جزء منه .

وتسند مسئولية اثبات هذه التسويات بالدفاتر الى عدة اقسام بالادارة المحاسبية تشمل قسم حسابات العملاء ، الحسابات العامة ، وحدة الاستاذ العام .

ويجب أن تتم المقارنات بخصوص هذه التسويات بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف من تولى اقتراح التسوية ، التصريح بها ، اثباتها بالدفاتر ، أو التحصيل من العملاء .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة ، يمكن تحقيق قدر من الحماية لأموال المنشأة اذا تم الفحص الجيد للبضائع المرسلة للعملاء ودراسة الائتمان بشكل سليم مع متابعة فعالة لعمليات التحصيل .

ويجب أن تعد اشعارات خصم ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها من حسابات العملاء بناء على التصريح باجراء مسموحات أو اعدام الدين .

ويتم اعداد هذه الاشعارات بقسم الفواتير بالادارة المحاسبية . ويرفق مع اشعار الخصم نسخة من المذكرة المعتمدة بخصوص التسوية ، وترسل نسخة من اشعار الخصم الى العميل .

ويتم اثبات هذه التسويات فى يومية العمليات الأخرى من واقع اشعارات الخصم المؤيدة بالمذكرة المعتمدة للمسموحات أو اعدام الدين ، وقد تخصص يومية لمسموحات المبيعات فى حالة تكرارها . ويتم الترحيل من واقع دفاتر اليومية (يومية العمليات الأخرى أو / ويومية المسموحات) الى الاستاذ العام بحساب اجمالى المدينين وحساب مسموحات المبيعات أو حساب الديون المعدمة . ويجب أن يتم الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين من واقع اشعار الخصم المرفق به المذكرة المعتمدة للمسموحات أو اعداد الدين .

ومن المفضل استخدام دفتر احصائى للديون التى اعدمت حتى اذا ماتيسرت الحالة المالية للعميل وعاد الى مزاولة نشاطه يمكن التعرف على الديون التى اعدمت طرفه حتى يتسنى تحصيلها ولانترك الفرصة لاختلاس هذه الأموال .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مهمة التحقق من الالتزام بسياستى البيع والائتمان فيما يتعلق بالمسموحات وللديون المعدومة ومراجعة اشعارات الخصم والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لها ، وأن كل اشعار خصم مؤيد بمذكرة تسوية معتمدة وأن الاثبات بدفتر (أو دفاتر) اليومية والترحيل لدفاتر الاستاذ قد تم بصورة سليمة . كما تتم مراجعة كشوف أعمار الديون ، والحصول على مصادقات من العملاء لمطابقتها مع حساباتهم الشخصية مع التحقق من صحة أسماء وعناوين هؤلاء العملاء طبقا لما تتضمنه سجلات الشركة . كما تتم مطابقة رصيد اجمالى

المدينين بالاستاذ العام مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء .
وفى نهاية السنة المالية يجب أن يتحقق المراجع الداخلى من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى ضوء بيانات التحصيل وكشوف أعمار الديون بعد اجراء التسوية اللازمة بين رصيد حساب هذا المخصص من الفترة المالية السابقة وماتم اعدامه من ديون خلال الفترة الحالية :

٤ - الرقابة الداخلية على أوراق القبض

تعتبر الكمبيالات والسندات الأذنية اعتراف كتابى من المدين بقيمة الدين الذي فى ذمته للمنشأة وموعد استحقاقه . وينتشر استخدام هذه الأوراق (كأوراق قبض) فى المنشآت التجارية والصناعية التي تبيع بالأجل أو / والتقسيط . وقد تحتفظ المنشأة بهذه الأوراق حتى يحين موعد استحقاقها وتحصيلها من العملاء عن طريق مندوبين أو عن طريق البنك الذى تتعامل معه الشركة . كما قد تستخدم المنشأة هذه الأوراق كضمان للحصول على قرض من البنك . وفى حالة توقف العميل عن سداد قيمة الورقة المستحقة عليه فى موعد استحقاقها يتعين اتخاذ الاجراءات التى يستلزمها القانون فى المواعيد المحددة لاثبات حق الشركة طرف العميل . وتبعا لذلك يقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على هذه الأوراق لتفادى صور الغش والاختلاس التى يمكن أن تحدث مثل اجراء تظهير غير مصرح به للورقة أو تحصيل مبلغ عن قيمة الورقة وعدم اثباتها ولو مؤقتا ، أو احلال أوراق قبض غير معتمدة محل نقدية مختلسة . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بسحب أوراق القبض ، الاحتفاظ بها ، الاثبات فى الدفاتر ، واجراء المقارنات .

قد يكون التصريح بسحب أوراق القبض على العملاء تصريحا عاما تنطوى عليه السياسة الائتمانية للشركة اذا كانت هذه السياسة تقضى بسحب كمبيالة على أى عمل عندما يتم البيع له بالأجل ، وفى هذه الحالة يسند الى مدير الائتمان مهمة تنفيذ هذه السياسة والتوقيع نيابة عن المنشأة على هذه الأوراق باعتبارها الساحب والمستفيد بهذه الأوراق . وتبعا لذلك لايعتد بالورقة مالم تكن موقعة من مدير الائتمان . ولايجب التصرف فى أوراق القبض بتظهيرها دون وجود تصريح بذلك . وفى حالة تجديد الكمبيالات فى موعد استحقاقها يتعين ان تتم الموافقة على ذلك بمعرفة المسئول الذى له حق سحب هذه الأوراق .

ويجب أن يتم الاحتفاظ بأوراق القبض لدى موظف (أو قسم) بخلاف المسئول عن استلام المتحصلات أو الترحيل لحسابات العملاء . ويحتفظ بأوراق القبض بطريقة مرتبة وفقا لتواريخ استحقاقها . وتفضل معظم المنشآت الاحتفاظ بأوراق القبض فى البنك الذي تتعامل معه مما يحقق حماية لها بالاضافة الى متابعة تحصيلها فى مواعيد استحقاقها وتفويض البنك باتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة عن توقف العميل عن السداد ، ويقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على الأوراق المرفوضة لحين التصرف فيها طبقا لتصريح من شخص مسئول ، كما يجب عدم تسليم الأوراق للعميل عند سدادها الا باخطار يفيد سداد هذه القيمة وتسليم الورقة مع توقيع العميل باستلامها .

وتسند مهمة اثبات أوراق القبض بالدفاتر الى عدة موظفين (أو أقسام) داخل الادارة المحاسبية بحيث يكون التسجيل في يومية أوراق القبض مستقلا عن الترحيل لحسابات العملاء ، الترحيل للاستاذ العام ، والاثبات فى يومية المقبوضات .

ويجب أن تسند مسئولية إجراء المقارنات الى موظف (أو قسم) مسئول بخلاف من يحتفظ بهذه الأوراق أو يتولى تحصيل قيمتها أو الاثبات فى الدفاتر ·

٢- اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية يقتضى الأمر اجراء جرد مفاجئ لأوراق القبض والتحقق من عدم وجود أوراق غير معتمدة بينها ، والحصول على شهادات من البنك بخصوص الأوراق التى يحتفظ بها لدى البنك والحصول على مصادقات من المدينين بخصوص هذه الأوراق ، مع المطابقة مع ماهو وارد بالسجلات بخصوص هذه الأوراق ، ويفضل عدم تظهير أوراق القبض لموردى المنشأة ويستغنى عن ذلك بقبول كمبيالات للموردين (أوراق دفع) ، ويجب أن تكون الأوراق محررة لصالح المنشأة نفسها ·

وفى حالة الاحتفاظ بالأوراق طرف المنشأة يجب استخدام اجندة للتحصيل توضح تسلسل تواريخ استحقاق هذه الأوراق لمتابعة تحصيلها فى مواعيد استحقاقها واتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة فى المواعيد التى يحددها القانون عند توقف العميل عن السداد ·

وقد تقبل المنشأة تحصيل قيمة بعض أوراق القبض على دفعات ، ولتفادى اختلاس المبالغ المحصلة يجب اثباتها على ظهر الورقة واعطاء العميل ايصالا معتمدا بما تم سدادة واثبات ذلك بالدفاتر · وعند سداد قيمة الورقة بالكامل يتم استخراج ايصال بذلك يؤشر عليه من شخص مسئول كتصريح باستلام الورقة من الموظف المسئول عن الحفظ والتوقيع بالاستلام · وعند الاحتفاظ بالأوراق في البنك تعتبر اشعارات البنك بديلا لهذه الايصالات · ويمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة باستلام وتحصيل أوراق القبض على النحو التالى :

(أ) عند استلام أوراق قبض من أحد العملاء يتم التحقق من اعتمادها بمعرفة مدير الائتمان . وبعد اخطارا بها يرسل نسخة منه الى الموظف المسئول عن الاثبات فى يومية أوراق القبض ، ونسخة للموظف المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين . كما تثبت الأوراق حسب تسلسل تواريخ استحقاقها فى أجندة التحصيل ، وتسلم للموظف المسئول عن الحفظ ويرحل مجموع يومية أوراق القبض بحسابى أوراق القبض واجمالى المدينين بالاستاذ العام بمعرفة موظف آخر.

(ب) اذا تم ارسال الأوراق للبنك للتحصيل تعد حافظة ايداع بها وتعتمد من البنك . وبموجب حافظة الايداع يتم التأشير فى أجندة التحصيل واثبات ذلك فى يومية العمليات الأخرى ، والترحيل لدفتر الاستاذ العام بحسابى أوراق القبض برسم التحصيل (الجانب المدين) أوراق القبض (بالجانب الدائن) . ويجب أن يكون هناك تصريح بايداع هذه الأوراق في البنك للتحصيل حيث يتم تظهيرها للبنك برسم التحصيل .

(جـ) اذا تم الاحتفاظ بالأوراق لدى المنشأة ، عند سداد قيمة الورقة يتم اعداد اذن استلام نقدية لتوريد المبلغ لقسم التحصيل والحصول على ايصال بذلك ، وتستخدم صور من هذا الايصال للتأشير فى اجندة التحصيل باستلام قيمة الورقة ، والاثبات فى يومية المقبوضات والترحيل للاستاذ العام بحسابى النقدية وأوراق القبض . وتسلم الورقة للعميل بموجب هذا الايصال . ولايسمح لموظف الحفظ بتسليم أى أوراق قبض للعملاء دون وجود ايصال معتمد بسداد قيمتها كاملة .

وعند الاحتفاظ بالأوراق لدى البنك يستخدم اشعار التحصيل الوارد من البنك للتأشير فى أجندة التحصيل ، والاثبات فى يومية المقبوضات والترحيل لحسابى البنك وأوراق القبض برسم التحصيل بالاستاذ العام .

(د) اذا تم تحصيل جزء من قيمة الورقة يجب أن يكون هناك تصريح بذلك يرفق صورة منه مع اذن استلام النقدية ويستخدم ايصال توريد النقدية الصادر من قسم المتحصلات فى التاشير على ظهر الورقة بالمبلغ المحصل ورقم الايصال ، واثبات المبلغ فى يومية المقبوضات وترحيله لحسابى النقدية وأوراق القبض بالاستاذ العام ، مع التأشير بالمبلغ المحصل فى أجندة التحصيل . ويجب عدم تسليم الورقة للعميل الا بعد سداد قيمتها كاملة .

(هـ) اذا امتنع العميل عن سداد الورقة فى موعد استحقاقها يؤشر بذلك فى أجندة التحصيل وتتخذ الاجراءات التى يستلزمها القانون فى المواعيد المحددة ، وتعد مذكرة بذلك يتم الاثبات بموجبها فى يومية العمليات الأخرى والترحيل لحسابى اجمالى المدينين وأوراق القبض بالاستاذ العام ، والترحيل لحساب العميل بالجانب المدين بدفتر استاذ مساعد المدينين . ويظل الموظف المسئول عن الحفظ مسئولا عن هذه الأوراق حتى يصرح من موظف مسئول بالاجراء الذى يتخذ بخصوصها .

٢ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من أن أوراق القبض المسحوبة على العملاء قد تم توقيعها من مدير الائتمان واثباتها فى السجلات المختلفة واجراء المطابقات بين يومية أوراق القبض والاستاذ العام وأوراق القبض الموجودة بالفعل سواء بجردها أو الحصول على شهادات من البنك بخصوصها . كما يتم مراجعة حركة تحصيل أوراق القبض بأجندة التحصيل ويومية المقبوضات وترحيلها للاستاذ العام . بالنسبة لأوراق القبض المرفوضة يتم التحقق من وجودها أو وجود تصريح بالتصرف فيها بالتجديد ومطابقة ذلك مع ماتم تسجيله بخصوصها فى الدفاتر والسجلات

(يومية العمليات الأخرى عند الغاء الورقة ، ويومية أوراق القبض عند استلام الورقة المجددة ، واستاذ المدينين والاستاذ العام) . ويتم ارسال مصادقات للعملاء المسحوب عليهم هذه الأوراق من حين لآخر مع استلام قسم المراجعة الداخلية للردود على هذه المصادقات وتحقيقها مع ماهو مسجل بالدفاتر وأوراق القبض التى لم تستحق بعد ومازالت فى حيازة الشركة أو البنك الذي تتعامل معه . وفى حالة كون المسحوب عليه الورقة متعثرا فى السداد يجب أن يؤخذ ذلك فى الحسبان فى نهاية السنة عند تقدير مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .

الفصل الخامس

نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل

عند توافر أرصدة نقدية تزيد عن حاجة المنشأة لمزاولة نشاطها ، فمن المفضل أن يتم استخدام هذا الفائض النقدى فى احد الاستثمارات التى تدر دخلا اضافيا . ويعتمد نوع الاستثمار وأجله على طول الفترة المتوقعة لاستمرار وجود هذا الفائض النقدى الأمر الذى يتعين معه التنبؤ بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة على مدار السنة للتعرف على حجم وتوقيت الفائض أو العجز النقدى وطول الفترة التى يظل فيها هذا الفائض أو العجز قائما ، وغالبا مايتم تغطية العجز بالاقتراض ، والبحث عن أفضل استثمارات متاحة للفائض .

وبافتراض وجود فائض نقدى لدى المنشأة اثناء السنة ، وأن ادارة المنشأة قررت استخدام هذا الفائض فى استثمار قصير الأجل (أوراق مالية ، وديعة فى بنك ، أو أذون) . فان بعض هذه الاستثمارات كالأوراق المالية يمكن أن تخضع للاختلاس شأنها فى ذلك شأن الأصول النقدية ، ومن ثم فهى تحتاج الى رقابة داخلية فعالة لحماية الاستثمارات ذاتها وضمان الحصول على الايرادات المرتبطة بها . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

أولا : الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بشراء وبيع الأوراق المالية ، الاحتفاظ بها ، اثباتها فى الدفاتر ، اجراء المقارنات.

ويقتضى الأمر وجود تصريح مكتوب بخصوص شراء وبيع الأوراق المالية أو بخصوص عمل وديعة فى البنك لفترة قصيرة وتصفية هذه الوديعة . وقد

يصدر هذا التصريح من مدير تنفيذى أو أكثر بحيث يختص أحدهما بالتصريح بعمليات الشراء أوعمل وديعة ، يختص الآخر بالتصريح بعمليات بيع الأوراق المالية أو تصفية الودائع . وفى بعض المنشآت تعطى سلطة التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية (أو عقد ودائع باسم الشركة وتصفيتها) الى لجنة من المديرين مثل لجنة التمويل باعتبار أن مثل هذه الاستثمارات مؤقتة Temporary Investments وترتبط بسياسة التمويل فى المنشأة . ويؤخذ على اعطاء سلطة التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية الى لجنة من المديرين احتمال تعقد اجراءات التصريح الأمر الذي قد لايسمح باستغلال الفرص التى تتاح لاجراء استثمار قصير الأجل ومربح وبصفة خاصة عند وجود بورصة نشطة للأوراق المالية ، فالاستفادة من تحركات هذه البورصة قد تستلزم تفويض سلطة شراء وبيع الأوراق المالية الى بعض المديرين التنفيذيين كمدير الأموال . وفى هذه الحالة يتعين على هذا المدير أن يعرض نتائج تصرفاته بخصوص التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية أولا بأول على لجنة التمويل . وغالبا مايتم التعامل مع أحد سماسرة الأوراق المالية المعتمدين بالبورصة لتولي عمليات الشراء والبيع طبقا للتصريح الذى يصدر له بذلك ، ويقدم هذا السمسار المستندات الخاصة بعمليات الشراء والبيع وقيمة العمولة المستحقة له عن ذلك .

وقد يتم الاحتفاظ بالأوراق المالية لدى البنك الذى تتعامل معه الشركة ومنهم يتوافر الفصل التلقائى بين مهمة الاحتفاظ بالأوراق المالية بالبنك والسجلات المرتبطة بها بالمنشأة ، مما يؤدى الى تخفيض احتمالات التزوير فى الدفاتر لتغطية اختلاسات لهذه الأوراق . وفى حالة عدم الاحتفاظ بهذه الأوراق لدى البنك يتعين وضعها فى احدى الخزائن تخصص لهذا الغرض بالمنشأة على أن تكون هذه الخزينة تحت رقابة مزدوجة لاثنين من الموظفين لاتكون لهما أى علاقة بخصوص التصريح بشراء وبيع هذه الأوراق أو اثباتها بالسجلات والدفاتر المحاسبية ، ويفضل أن يحتفظ بدفتر احصائى لبيان هذه الأوراق ويسجل به أى

عمليات سحب أو إيداع أى أوراق مع توقيع المسئول عن عملية السحب أو الايداع، وذلك بخلاف مايسجل بالسجلات المحاسبية بخصوص هذه الأوراق ٠

وتسند مسئولية الاثبات بالدفاتر الى الادارة المحاسبية حيث يتم الاحتفاظ بسجل للأوراق المالية يوضح تكلفة كل نوع من هذه الأوراق والبيانات الأخرى المرتبطة بها ، بالاضافة الى تخصيص حساب للأوراق المالية بالاستاذ العام يعتبر بمثابة حساب مراقبة اجمالى لهذه الأوراق ٠

ويجب أن تجرى مقارنات دورية لهذه الأوراق بمعرفة موظف (أو قسم) بخلاف المسئول عن الاحتفاظ بها أو اثباتها بالدفاتر ، وغالبا ماتوكل هذه المسئولية الى قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة ٠

ثانيا : اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية للتصريح بشراء وبيع الأوراق المالية ، الاحتفاظ بها ، اثباتها فى الدفاتر، وإجراء المقارنات ،يقتضى الأمر وجود اجراءات أخرى مكملة لحماية هذه الأوراق والايرادات المرتبطة بها ،ومن هذه الاجراءات ٠

١ - يفضل أن يتم تسجيل الأوراق المالية باسم الشركة عقب شراؤها مباشرة ، ولايجب أن يتم هذا التسجيل باسم أحد المديرين أو العاملين بالشركة ٠ وقد لايتسنى تسجيل بعض أنواع الأوراق المالية باسم الشركة لكونها تصدر لحاملها وفى هذه الحالة يجب مراعاة الضوابط الرقابية الأخري السابق ذكرها وتجدر الاشارة الى أن التسجيل يعتبر اجراءا مكملا وليس بديلا عن الفصل بين المسئوليات الوظيفية واجراءات الاعتماد والتسجيل بالدفاتر والمراجعة الداخلية المستمرة لهذه الأوراق ٠

٢ - اجراء جرد دورى للأوراق المالية بمعرفة موظف مسئول بخلاف من يتولى مسئولية الاحتفاظ بها أو المسئول عن اثباتها بالدفاتر ، ومقارنة نتيجة الجرد مع ماتظهره السجلات .

٣ - قد تصادف بعض الشركات المصدرة للأوراق المالية التى اشترتها الشركة صعوبات تؤثر على امكانية بيع هذه الأوراق فى البورصة ، وفى هذه الحالة يجب فصل مثل هذه الأوراق فى حساب خاص ومتابعة مايحدث بشأن الشركات التى أصدرتها .

٤ - بعض الأوراق المالية تدر دخلا ثابتا على فترات دورية (كأذون الخزانة والسندات) ، ومن ثم يجب وضع جدول زمنى لايراداتها حتى يتم متابعة تحصيل هذه الايرادات . أما بالنسبة للأوراق المالية التى يتوقف دخلها على نتائج أعمال الشركات المصدرة لها (كالأسهم) ، فيتعين متابعة التوزيعات التى تتم في هذه الشركات عند انتهاء السنة المالية لكل منها لضمان حصول الشركة على مايخصها من هذه الايرادات .

٥ - يجب اعداد تقارير دورية للادارة بخصوص الأوراق المالية المملوكة للشركة ويوضح بهذه التقارير تكلفة كل نوع من هذه الأوراق ، تقلبات اسعار السوق لكل منها ، قيمتها الحالية ، ومعدل العائد عليها بالنسبة لتكلفتها وبالنسبة لسعر السوق الخاص بها .

يجب أن تحتفظ الادارة المحاسبية بسجل للأوراق المالية يوضح كافة البيانات الخاصة بكل نوع من الأوراق المالية المملوكة للشركة ، والحركة التى تلحق بكل نوع منها نتيجة لعمليات الشراء والبيع . بالاضافة الى تخصيص حساب للأوراق المالية بالاستاذ العام .

وعند شراء الأوراق المالية يتم تسجيل تكلفتها فى السجل الخاص بها طبقا للفواتير الواردة من السماسرة المعتمد بالبورصة والذى تتعامل معه الشركة ، أو من واقع اشعارات الخصم الواردة من البنك اذا تم تكليف البنك الذى تتعامل معه الشركة باجراء عملية شراء ، وتشمل تكلفة شراء الأوراق المالية ثمن الشراء وعمولة السمسار (أو عمولة البنك) ومصروفات الشراء الأخرى (رسوم شراء تدفع للبورصة مثلا) . ويتم ترحيل هذه التكلفة الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن الاثبات فى دفاتر اليومية .

وعند بيع الأوراق المالية يجب أن يتم تجزئة ثمن البيع بالشكل الذى يوضح تكلفة الأوراق المباعة ، عمولة البنك أو السمسار ، مصروفات البيع ، ربح أو خسارة بيع الأوراق المالية . ويتعين أن يجعل حساب الأوراق المالية دائنا فقط بتكلفة الأوراق المباعة .

ثالثا : اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من أن عمليات شراء وبيع الأوراق المالية تتم وفقا للتصريح الذى يصدر بذلك من لجنة التمويل أو المدير التنفيذى الذى يفوض اليه سلطة اعطاء هذا التصريح . وأن الأوراق المالية المشتراه والتى يمكن تسجيلها قد تم تسجيلها باسم الشركة عقب عملية الشراء مباشرة .

وتتم مراجعة تكلفة كل نوع من الأوراق طبقا للمستندات الواردة من البنك أو السمسار مع ماتم تسجيله بسجل الأوراق المالية وماتم ترحيله لحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام . وعند بيع الأوراق المالية يتم مراجعة فاتورة السمسار المكلف باجراء عملية البيع (أو اشعار الاضافة الواردة من البنك فى حالة تكليف البنك باجراء عملية البيع) ، والتحقق من أن ماتم ترحيله للجانب الدائن بحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام هو تكلفة الأوراق المباعة وأن ربح أو خسارة بيع هذه الأوراق قد تم ترحيله لحساب المخصص لذلك بالاستاذ العام .

ويجب أن يشترك المراجع الداخلى فى جرد الأوراق المالية التى يتم الاحتفاظ بها لدى الشركة أو / والحصول على شهادات من البنك بخصوص الأوراق التى يتم الاحتفاظ بها فى البنك واجراء المطابقة بين الجرد الفعلى أو / وشهادات البنك والمسجل بسجل الأوراق المالية لدى الشركة وبحساب الأوراق المالية بالاستاذ العام ٠

ويتعين على المراجع الداخلى الربط بين الأوراق المالية والايرادات المتعلقة بها ٠ فاذا كانت هذه الأوراق من النوع الذى يدر دخلا ثابتا يجب التحقق من اثبات استحقاق هذا الايراد فى الموعد المحدد للحصول على هذا الايراد ومتابعة عملية تحصيله ٠ أما فى حالة كون دخل هذه الايرادات متغيرا تبعا لنتائج أعمال الشركات المصدرة لها فيتعين على المراجع الداخلى أن يتابع مايثبت بالدفاتر من هذه الايزادات والحصول على شهادات من الشركات المصدرة بما يتم توزيعه من أرباح بخصوصها ومطابقته مع ما أثبت فى الدفاتر ومتابعة تحصيل هذه الايرادات عند مراجعة العمليات النقدية ٠

الفصل السادس

نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين وأوراق الدفع

تتعدد حسابات الدائنون بأى منشأة ولعل أهمها حسابات الموردين التى تنتج عن عمليات الشراء الآجل للبضائع التى تتعامل فيها المنشأة فى ضوء طبيعة نشاطها . وحيث أن الحركة التى تتم بحسابات الدائنين (الموردين) ترجع بصفة أساسية الى عمليات الشراء الآجل ، مردودات ومسموحات المشتريات ، السداد النقدى أو بشيكات للموردين وما يرتبط به من خصم لتعجيل الدفع (خصم مكتسب) ، الكمبيالات التى تقبلها المنشأة لصالح الموردين (أوراق الدفع) ، فان الرقابة الداخلية الفعالة على حسابات الموردين تنبع بصفة أساسية من الرقابة على البنود التى تؤثر فى حركة هذه الحسابات . وقد سبق أن تناولنا فى الفصل الخاص بالرقابة على العمليات النقدية مناقشة الرقابة على التسديدات النقدية للموردين وما يرتبط بها من خصم مكتسب ، وبالتالى فان هذا الفصل يتناول مقومات الرقابة الداخلية على حسابات الموردين وأوراق الدفع من خلال الرقابة على البنود التالى :

١ - الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة .

٢ - الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات .

٣ - الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات .

٤ - الرقابة الداخلية على أوراق الدفع .

١ - الرقابة الداخلية على المشتريات

تستمد الرقابة الداخلية علي مشتريات البضاعة الآجلة أهميتها من كون هذه العملية تنشئ التزاما على المنشأة للغير (المورد) ، بالاضافة الى أن الحصول على كميات من البضاعة تزيد عن حاجة المنشأة أو / ونوعية لاتصلح للاستخدام

أو لايسهل توزيعها أو /وأسعار غير تنافسية يؤدى الى تحمل المنشأة لخسائر كبيرة. وتبعا لذلك يتم فى المنشآت الكبيرة تخصيص ادارة مستقلة لتلقى طلبات الشراء من الأقسام والادارة الأخرى المختلفة ، التأكد من عدم وجود هذه الأصناف بالمخازن ، والحصول على عطاءات تنافسية من الموردين حيث يتم الاحتفاظ بسجل للموردين عن السلع التى تتعامل فيها المنشأة . وفى المنشآت الصغيرة يحتفظ صاحب المنشأة لنفسه بسلطة اتخاذ قرارات الشراء بما فى ذلك مصادر الشراء .

وتتمثل المشتريات فى المنشآت التجارية فى البضاعة الجاهزة للبيع التى تتعامل فيها المنشأة ، أما فى المنشآت الصناعية فالجانب الأكبر من مشتريات البضاعة يتمثل فى المواد الأولية اللازمة للانتاج .

وباستخدام مدخل مقومات للنظام الفعال للرقابة الداخلية على مشتريات البضاعة فى المنشآت الكبيرة ، يمكن أن تتم الرقابة على عمليات شراء البضاعة على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يقتضى الأمر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بعمليات التصريح بالشراء ، اتخاذ اجراءات الشراء ، الفحص والاستلام ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

قد تفوض سلطة التصريح بالشراء الى لجنة للمشتريات ، أو لجنة للانتاج فى بعض الشركات الصناعية . وقد يختص بعملية التصريح المسئولين عن الادارات الرئيسية بالمنشأة كل فيما يخصه (تصريح بشراء مواد من مدير الانتاج ، تصريح بشراء بضاعة جاهزة تلزم لاقسام البيع من مدير التسويق) . ويجب أن يحدد بالتصريح كميات ونوعية المواد أو البضاعة اللازم شراؤها والوقت المطلوب توافرها خلاله . وتحتفظ ادارة المشتريات بنماذج لتوقيعات المسئولين بالمنشأة الذين لهم حق التصريح

باجراء عمليات الشراء لتحديد المسئولية عن شراء أصناف يتضح فيما بعد عدم الحاجة اليها .

وتسند مهمة اتخاذ اجراءات الشراء لادارة المشتريات حيث تتحقق من عدم توافر الأصناف المطلوبة فى المخازن بالاستعانة بالبيانات التى توفرها سجلات المخزون بالادارة المحاسبية . ويجب أن تحصل ادارة المشتريات على عطاءات تنافسية من الموردين ويتم ذلك بطرح عملية الشراء فى مناقصة عامة ، مناقصة محدودة ، ممارسة . وفى بعض الأحوال قد يقتصر وجود السلعة المطلوب شراؤها على مورد معين الأمر الذى يتعين معه احتفاظ ادارة المشتريات بسجل للموردين يحتوى على بيانات (الأسم ، العنوان ، السلع التى يتعاملون فيها) . ويمكن أن يتضمن هذا السجل بيانات بخصوص اى مشكلات تكون قد حدثت اثناء التعاملات السابقة مع أى من هؤلاء الموردين للاسترشاد بها عند اختيار مصدر الشراء . وفى ضوء المفاضلة بين الموردين من حيث شروط وأسعار التوريد تصدر ادارة المشتريات أمر توريد لهذا المورد لتوريد السلعة المطلوب شراؤها .

وتسند مسئولية فحص واستلام البضاعة المشتراه لقسم الاستلام . ويتم الفحص فى مخازن الشركة وهذا هو الأصل ، الا أنه فى بعض الأحوال قد يجرى الفحص في مخازن المورد ويتوقف ذلك على شروط التسليم . ويجب أن يدعم قسم الإستلام بأفراد متخصصين فى معرفة خصائص ونوعيات البضاعة التى يتم شراؤها . وفى بعض أنواع البضاعة قد يقتضى الأمر أخذ عينات لفحصها وتحليلها للتعرف على مدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة . ويتم عد أو قياس أو وزن الكميات المستلمة واعداد تقرير بفحصها واستلامها ، ثم تحول الى المخازن أو قد تحول مباشرة لاقسام الانتاج . وعند تحويل البضاعة مباشرة لأقسام الانتاج يجب أن تعالج ولو دفتريا كوارد ومنصرف من المخازن لأحكام الرقابة وتحديد المسئولية عنها .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة الاثبات في الدفاتر المحاسبية المالية ، وسجلات المخزون كميا وقيميا . ولايجب أن تسند لهذه الادارة مهمة اتخاذ اجراءات الشراء أو فحص واستلام البضاعة المستلمة أو الاتصال بالموردين فى هذه الأمور .

ويجب أن تجرى المقارنات بين البضاعة المستلمة بالفعل والبيانات المسجلة فى الدفاتر بخصوصها وما تتضمنه فاتورة المورد . وغالبا ماتتم هذه المقارنات بمعرفة المراجعين الداخليين . بالاضافة الى المقارنات التي تجرى في قسم الاستلام عند فحص واستلام البضاعة ، وفى الأقسام المحاسبية الأخرى عند اثبات مستندات الشراء بالدفاتر بقصد التحقق من أن الفواتير التى تتسلمها المنشأة من المورد ليست صورية ، وانه لاتوجد أخطاء في اثبات المبالغ المستحقة للمورد عن البضاعة التى تم توريدها للمنشأة بالفعل ، ولم تتكرر المطالبة بالصرف لعملية شراء واحدة ، وقد يستخدم لهذا الغرض سجل لقيد الفواتير الواردة من الموردين .

ثانيا - اجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية لعملية الشراء ، يتطلب الأمر تقسيم العمل فيها بين العاملين بادارة المشتريات بحيث لاينفرد موظف واحد بالجانب الأكبر من تنفيذ اجراءات الشراء . ويفضل أن يعاد تقسيم العمل بين هؤلاء العاملين من وقت لآخر لتفادي احتمالات وجود تواطؤ مع الموردين . كما يجب الا يسمح لموظفى قسم الاستلام بالتفاوض مع الموردين بخصوص البضاعة الواردة ، وان يقسم العمل بين موظفى هذا القسم بطريقة سليمة .

ويتعين استخدام نماذج مطبوعة ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها بالنسبة لكل من طلبات الشراء ، وأوامر الشراء . ويجب أن يكون طلب الشراء معتمدا من المسئولين الذين لهم حق التصريح باجراء عملية

الشراء وعند الغاء أى أمر شراء يجب اخطار جميع الأقسام المعنية بذلك (قسم الاستلام ، المخازن ، الادارة المحاسبية) . وقد يستخدم سجل لمتابعة أوامر الشراء القائمة وفى هذه الحالة يتعين الرجوع الى هذا السجل قبل اصدار أمر الشراء للتأكد من عدم وجود أوامر شراء صدرت عن نفس البضاعة المطلوبة ولم تنفذ بعد ، فاذا تم الغاء أمر شراء معين يجب أن يؤشر بذلك على هذا الأمر بسجل متابعة أوامر الشراء .

ويستخدم فى قسم الاستلام سجل للبضاعة الواردة تسجل به كافة البيانات الخاصة بالبضائع الواردة عند استلامها . وبمجرد تحويل هذه البضائع للمخازن يجب أن يعد عنها اذن اضافة وتسجل فى دفتر الصنف بادارة المخازن ، وبطاقة القيمة مع أمين المخزن المختص والذى يتسلم هذه البضائع فى عهدته . ويتم التسجيل فى دفتر الصنف وبطاقات العين بالكميات فقط .

وفى الادارة المحاسبية يتم الاحتفاظ بدفتر استاذ مساعد للمخازن تسجل به حركة الأصناف المخزنية (وارد ، منصرف ، رصيد) بالكميات والقيم . وتستخدم فى عمليات التقييم احدى الطرق المعروفة فى تسعير المخزون (الوارد أولا يصرف أولا ، الوارد أخيرا يصرف أولا ، المتوسط المتحرك ..) . كما يتم تسجيل قيمة البضائع المشتراه فى يومية المشتريات ، والترحيل لدفتر استاذ مساعد الدائنين ، وترحيل مجموع يومية المشتريات الى الاستاذ العام . ويفضل أن يتم الترحيل من المستندات مباشرة للحسابات الشخصية للموردين (دفتر استاذ مساعد الدائنين) .

ويقتضى الأمر اجراء مراجعة ومطابقة بين المستندات المختلفة المتعلقة بعملية الشراء (طلب الشراء ، تقرير الفحص والاستلام ، اذن الاضافة للمخازن ، فاتورة المورد) ، والتحقق من اعتمادها بمعرفة المسئولين

بالادارات والأقسام المختصة قبل أن يؤشر بتوجيهها محاسبيا وتسجيلها بالدفاتر .

ويمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة بعملية الشراء على النحو التالى :

١ - عند حاجة احدى الادارات الى صنف معين ، أو حاجة ادارة المخازن لهذا الصنف عند وصول مخزونه الى حد الطلب يتم تحرير طلب شراء يوضح به الكمية المطلوبة ومواصفاتها وسبب الطلب والتاريخ التقريبى للتوريد . ويحرر طلب الشراء من نسختين :

- نسخة : ترسل لادارة المشتريات كتصريح باتخاذ اجراءات الشراء .
- نسخة : تحتفظ بها الادارة الطالبة .

٢ - عند تلقى ادارة المشتريات لطلب الشراء يتم التحقق من جدية الطلب وعدم توافر الصنف أو الأصناف المطلوبة فى المخازن وعدم وجود أوامر شراء تحت التنفيذ بخصوص هذا الصنف ، ثم تستوفى اجراءات الشراء طبقا للسياسة التى تسير عليها الشركة ، ويعد أمر شراء من خمس نسخ .

- نسخة : ترسل للمورد المعتمد كأمر بارسال البضاعة للمنشأة .
- نسخة : لقسم الاستلام كتصريح لاستلام الأصناف الموضحة عند ورودها .
- نسخة : لقسم الفواتير بالادارة المحاسبية لاخطاره بالتعاقد .
- نسخة : للقسم الطالب لاخطاره باتخاذ اجراءات الشراء .
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المشتريات فى ملف الأوامر تحت التنفيذ .

٣ - عند ورود البضاعة المطلوبة من المورد يتم فى قسم الاستلام فحصها وتحديد الكميات المستلمة (بالعد ، الوزن ، القياس) ومطابقتها

مع صورة أمر الشراء المرسلة لهذا القسم من ادارة المشتريات . وقد يحضر مندوب من الادارة الطالبة عملية الفحص والاستلام . ويعد تقرير فحص واستلام للبضاعة الواردة من خمس نسخ توقع عن المسئولين عن اتمام عملية الفحص والاستلام .

- نسخة : ترسل لادارة المشتريات مرفقا بها اشعار الارسال الوارد من المورد لمتابعة أوامر الشراء .
- نسخة : ترسل مع البضاعة الى المخازن .
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير للمطابقة مع أمر الشراء والفاتورة عند استلامها .
- نسخة : ترسل لحسابات المخازن لمتابعة دخول البضائع للمخزن المختص .
- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام وتسجل فى سجل البضاعة الواردة .

٤ - تعين ادارة المخازن المخزن المختص بالاستلام لعد أو قياس أو وزن البضاعة الواردة ومطابقتها مع صورة طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الاستلام . ويعد اذن اضافة للمخزن المختص بالكميات المستلمة بالفعل من أربع نسخ .

- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن .
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير .
- نسخة : ترسل لقسم المشتريات للتحقق من استلام البضاعة وادخالها للمخزن المختص .
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المخازن لتسجل الكميات الواردة فى دفتر الصنف ، والتحقق من أن أمين المخزن قد أضاف الكميات المسلمة لبطاقة العين الخاصة بها .

٥- عند استلام الفاتورة من المورد ترسل لقسم المشتريات لمطابقتها مع طلب الشراء ، وأمر الشراء ، وتقرير الفحص والاستلام ، واذن الأضافة للمخازن . ويتم مراجعة الشروط المتفق عليها عند التعاقد . وقد يطلب من المورد ثلاث نسخ من الفاتورة ويتم توزيعها كما يلى :

- نسخة : ترسل لحسابات المخازن لمطابقتها مع تقرير الاستلام واذن الاضافة واثبات البضاعة الواردة كميا وقيميا فى سجلات المخازن (دفتر استاذ المخازن) .
- نسخة : لحسابات الدائنين للترحيل المباشر لحساب المورد بدفاتر استاذ مساعد الدائنين .
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير لمطابقتها مع أمر الشراء وتقرير الاستلام واذن الاضافة . وتسلم للموظف المسئول عن الاثبات فى دفتر يومية المشتريات ، والتى يرحل مجموعها الى دفتر الاستاذ العام بمعرفة موظف آخر .

٦- عند التصريح بسداد المستحق للمورد يعد اذن صرف فى قسم حسابات الدائنين وترسل نسخة منه الى قسم المدفوعات لاتخاذ اجراءات السداد على النحو السابق عرضه فى الرقابة على المدفوعات .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة الفواتير الواردة والتحقق من وجود قرينة مكتوبة بخصوص وجود طلب شراء وأمر شراء لها . والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لهذه الطلبات والأوامر ، والتحقق من أن الكميات ، والأسعار ، والشروط الأخرى بالفاتورة مطابقة للاتفاق الذى تم مع المورد ، وأن البضاعة التى تم فحصها واستلامها بقسم الاستلام هى الموضحة بالفاتورة وطلب الشراء وأمر الشراء ، والتحقق من العمليات الحسابية بالفاتورة والتوجية المحاسبى لها .

ويجب أن تتم مقارنات دورية بين سجل البضاعة الواردة بقسم الاستلام ، وبدفتر الصنف بادارة المخازن ، وبدفتر استاذ المخازن ويومية المشتريات بالادارة المحاسبية . والتحقق من صحة الترحيل للحسابات الشخصية للموردين بدفتر استاذ مساعد الدائنين . ومطابقة مجموع يومية المشتريات مع المرحل للحساب الاجمالى للدائنين وحساب المشتريات بدفتر الاستاذ العام . ويتعين على المراجع الداخلى اجراء فحص انتقادى لدفتر يومية المشتريات واستاذ مساعد الدائنين للتحقق من عدم تكرار قيد أى رسالة مشتريات .

٢ - الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات

يتم فحص البضاعة المشتراه واستلامها بقسم الاستلام الأمر الذى يؤدى الى اكتشاف غالبية العيوب أو عدم مطابقة مواصفات البضاعة المستلمة لما تم تحديده من مواصفات فى أمر الشراء . ومع ذلك قد لاتكشف عيوب بعض أنواع البضاعة المشتراه الا بعد فترة معينة أو عند استخدامها فى التشغيل ومن ثم يتعين وجود بعض الشروط عند التعاقد تجيز للمنشأة رد جزء من أو كل البضاعة المشتراه عند اكتشاف مثل هذه العيوب . ويتطلب الأمر فرض رقابة داخلية فعالة على عملية رد بضاعة للموردين (مردودات المشتريات) . ويمكن أن تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح برد البضاعة للمورد ، اتخاذ اجراءات الرد ، تسليم البضاعة المرتدة ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات .

ونقتصر سلطة التصريح برد البضاعة للمورد على الادارات المستخدمة لهذه البضاعة . فسلطة التصريح برد مواد خام يجب أن

تقتصر على ادارة الانتاج ، وسلطة التصريح برد المشتريات من البضاعة الجاهزة تكون من حق ادارة المبيعات . ويتعين أن تعد أى من هذه الادارات مذكرة توضح بها بيان البضاعة المطلوب ردها والسبب فى ذلك .

وتسند مسئولية تسليم البضاعة المرتدة الى قسم الاستلام حيث يتم فحص هذه البضاعة للتحقق من أنها البضاعة المطلوب ردها للمورد طبقا لما ورد بتقرير الرد . وقد يتم شحن هذه البضاعة بمعرفة المنشأة ومن ثم تسلم الى قسم النقل والشحن ، أو يتم الشحن بمعرفة المورد . ويجب الا يصرح بخروج أى بضاعة دون اجراء عملية الفحص والمطابقة مع تقرير الرد .

وتتولى الادارة المحاسبية مهمة الاثبات فى الدفاتر المحاسبية بناءا على اشعار الخصم الدائن الذي يصل من المورد .

ويجب اجراء المقارنات سواء عند تسليم البضاعة المرتدة فى قسم الاستلام أو فى الادارة المحاسبية عند التسجيل فى الدفاتر بمعرفة موظفى الادارة المحاسبية والمراجعين الداخليين .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة للمورد ، اتخاذ اجراءات الرد ، تسليم البضاعة المرتدة ، الاثبات فى الدفاتر ، اجراء المقارنات ، يراعى ماسبق بخصوص تقسيم العمل فيما بين العاملين بادارة المشتريات وقسم الاستلام .

ويجب أن تكون النماذج الخاصة بتقرير الرد مطبوعة وذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها . وقبل اعداد هذا التقرير يجب أن تعد مذكرة الرد وتعتمد من المسئولين فى الادارات التى لها حق التصريح برد بضائع سبق شراؤها من الموردين . ويتعين اعداد محضر تسليم

بالبضاعة المرتدة يحتوى على كميات ومواصفات هذه البضاعة ، وإعداد اشعار خصم مدين من حساب المورد بقيمة البضاعة المرتدة مع مطالبته بارسال اشعار الخصم الدائن كمستند يتم بموجبه جعل حساب المورد مدينا بقيمة البضاعة . ويجب أن تكون هذه المستندات مستوفاة للتوقيعات التى ينطوى عليها كل مستند من المسئولين المصرح لهم بذلك .

وعند خروج البضاعة المرتدة من المخازن يجب أن يتم ذلك بموجب اذن صرف من المخازن ، وأن يتم تسجيل كميات هذه البضائع ببطاقات العين مع أمين المخزن المختص وفى دفتر الصنف بادارة المخازن . كما تسجل البضاعة المرتدة فى سجل البضاعة الخارجة بقسم الاستلام بعد فحصها لتسليمها للمورد. ونظرا لأن اثبات البضاعة المرتدة فى دفتر استاذ المخازن بقسم حسابات المخازن (الادارة المحاسبية) يتم بالكمية والقيمة ، فان هذا التسجيل لايتم الا بعد تحرير اشعار الخصم المدين . وعند ورود اشعار الخصم الدائن من المورد يتم بموجبه التسجيل فى يومية مردودات المشتريات التى يرحل مجموعها للاستاذ العام ، كما يتم الترحيل من الاشعار مباشرة فى حساب المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين .

ويمكن أن يتم تدفق الاجراءات الخاصة بمردودات المشتريات على النحو التالى :

١ - تعد الادارة المختصة طلب رد بضاعة للمورد مع بيان الاسباب التى تدعو الى ذلك . ويتم اخطار ادارة المشتريات بذلك للاتصال بالمورد والاتفاق معه على عملية الرد . ويعتبر هذا الطلب بمثابة تصريح ببدء اتخاذ اجراءات الرد .

٢ - تتولى ادارة المشتريات . بناء على طلب رد البضاعة الوارد من الادارة المختصة ، اعداد تقرير رد بضاعة يتضمن البيانات التفصيلية لهذه البضاعة وكمياتها من ست نسخ :

- نسخة : ترسل للمورد كاخطار بالرد ٠
- نسخة : ترسل للمخازن لتجهيز البضاعة المطلوب ردها ٠
- نسخة : ترسل لقسم الاستلام ٠
- نسخة : ترسل لحسابات الدائنين بالادارة المحاسبية لوقف اجراءات الصرف للمورد ٠
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن ٠
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المشتريات للمتابعة ٠

٢ - تتولى ادارة المخازن اعداد اذن صرف بضاعة بكميات البضاعة المطلوب ردها من واقع تقرير الرد ٠ ويعد الاذن من خمس نسخ :

- نسخة : ترسل لقسم الاستلام مرفقة بالبضاعة المرتدة ٠
- نسخة : ترسل لادارة المشتريات لاخطارها بصرف البضاعة من المخازن ٠
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير بالادارة المحاسبية ٠
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن بالادارة المحاسبية ٠
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المخازن للاثبات فى بطاقة العين مع أمين المخزن ودفتر الصنف بادارة المخازن ٠

٤ - يتم فى قسم الاستلام فحص البضاعة المرتدة وتحديد كمياتها ومطابقتها مع تقرير الرد واذن صرف البضاعة للتحقق من أن البضاعة التى يتم فحصها هى المطلوب ردها ٠ ويعد محضر تسليم بهذه البضاعه للمورد من ست نسخ :

- نسخة : ترسل للمورد مع البضاعة المرتدة ٠
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن ٠
- نسخة : ترسل لقسم الفواتير ٠

- نسخة : ترسل لقسم حسابات الدائنين .
- نسخة : ترسل لادارة المشتريات لاخطارها بتسليم البضاعة المرتدة للمورد .
- نسخة : يحتفظ بها قسم الاستلام حيث تسجل البضاعة المرتدة بسجل البضاعة الخارجة .

٥ - يتم فى ادارة المشتريات المطابقة بين تقرير الرد واذن صرف البضاعة المرتدة ومحضر التسليم ، واعداد اشعار خصم مدين بقيمة هذه البضاعة من ثلاث نسخ :

- نسخة : ترسل للمورد لارسال اشعار خصم دائن للمنشأة بالقيمة .
- نسخة : ترسل لقسم حسابات المخازن للمطابقة مع تقرير الرد واذن صرف البضاعة ومحضر التسليم والاثبات فى سجلات المخازن (دفتر استاذ المخازن) .
- نسخة : تحتفظ بها ادارة المشتريات .

٦ - عند ورود اشعار الخصم الدائن من المورد يرسل لادارة المشتريات حيث تتم مقارنته مع اشعار الخصم المدين الذى سبق ارساله للمورد . وترسل نسخة من هذا الاشعار الدائن لقسم الفواتير لمطابقته مع اذن صرف البضاعة ومحضر التسليم والتسجيل فى يومية مردودات المشتريات التى يتم ترحيل مجموعها الى الاستاذ العام كما تسلم نسخة أخرى الى المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للموردين لجعل حساب المورد مدينا بالقيمة .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة اشعار الخصم الدائن الوارد من المورد والتحقق من وجود قرينة مكتوبة بخصوص وجود تصريح برد البضاعة من الادارات المختصة وان تقرير الرد المرسل للمورد مطابق لهذا

التصريح ، وان البضاعة المرتدة بالفعل من واقع اذون الصرف ومحاضر التسليم هى الموضحة بالتصريح وتقرير الرد ٠

وللتحقق من تسجيل المردودات فى الدفاتر يتعين مراجعة اشعارات الخصم مع يوميه مردودات المشتريات وسجل البضاعة الخارجة ودفتر استاذ المخازن ودفتر الصنف بادارة المخازن ويتم مراجعة ماتم ترحيله للجانب المدين بحسابات الموردين (بدفتر استاذ مساعد الدائنين) كمردودات مع اشعارات الخصم المسجل فى يومية مردودات المشتريات خلال الفترة ٠ كما تتم مراجعة ماتم ترحيله لدفتر الاستاذ العام مع مجموع يومية مردودات المشتريات بعد المراجعة الحسابية والمستندية الدقيقة لهذا الدفتر ٠

٢ - الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات

تشير مسموحات المشتريات الى المبلغ الذى تحصل عليه المنشأة من المورد بسبب تلف ، تأخير ، عيوب ، نقص فى البضاعة المشتراه دون أن يتم رد هذه البضاعة للمورد ، ومن ثم فهى تختلف فى طبيعتها عن الخصم المكتسب كخصم لتعجيل الدفع وكذلك عن مردودات المشتريات حيث يتم رد البضاعة للمورد ٠ وقد تستخدم هذه المسموحات كمنفذ لاختلاس أموال المنشأة عن طريق اثبات قيمة البضاعة الواردة (المشتراه) كاملة وكأنها وحدات سليمة واصدار شيكين باسم المورد احداهما بقيمة المشتريات بعد خصم المسموحات والآخر بقيمة المسموحات والحصول على هذا الشيك الآخر ، ومن ثم يقتضى الأمر فرض رقابة فعالة على هذه المسموحات يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المختلفة لعمليات التصريح بالشراء ، اتخاذ اجراءات الشراء ، الفحص والاستلام،

الإثبات في الدفاتر ، اجراء المقارنات على النحو السابق ايضاحه في الرقابة الداخلية على المشتريات

ويقتضي الأمر الا يكون للمسئولين عن عمليات الفحص والاستلام أى علاقة مع المورد . ويجب أن يوضح تقرير الاستلام كميات وحالة الوحدات المسلمة من المورد ، اذا اتضح وجود نقص أو عيب في بعض الوحدات المستلمة تخطر ادارة المشتريات لتخطر بدورها المورد بذلك . وفي مثل هذه الأحوال قد يوافق المورد على اعتبار الوحدات التالفة أو المعيبة أو المفقودة قبل وصولها للشركة بمثابة مسموحات . ويجب أن يخطر قسم الفواتير بذلك لمراجعة فاتورة المورد وتحديد قيمة الوحدات التالفة أو المعيبة طبقا لتقرير الاستلام واعداد اشعار خصم من حساب المورد بقيمتها .

ويجب الا يكون للمسئولين عن عمليات السداد للموردين اى اتصال بخصوص استلام وفحص البضاعة المستلمة أو الاثبات في حسابات الموردين .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يجب أن تخطر ادارة الأموال بوجود تلف أو نقص أو عيب في البضاعة المستلمة من المورد لوقف صرف قيمة الفاتورة ، وكذلك تخطر الادارة المحاسبية ليعد قسم الفواتير اشعار الخصم المدين من حساب المورد .

وبناء على اشعار الخصم المدين الذى يرسل للمورد يعد المورد اشعار خصم دائن للمنشأة بقيمة المسموحات تتم مراجعته بادارة المشتريات للتحقق من تغطية المبلغ الوارد بالاشعار لقيمة النقص أو التلف أو العيوب في بعض الوحدات المستلمة مع اعتماد ادارة المشتريات لهذا الاشعار .

ويتم اثبات اشعار الخصم الوارد من المورد بالجانب المدين بحساب هذا المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين مباشرة كما يتم تسجيله فى يومية العمليات الأخرى (أو فى يومية المسموحات فى حالة تخصيص دفتر يومية لقيد هذه المسموحات) ويتم الترحيل من اليومية للاستاذ العام بمعرفة موظف آخر بخلاف المسئول عن الترحيل للحسابات الشخصية للموردين .

وعند السداد للمورد يجب أن يوضح باذن السداد صافى المبلغ المستحق للمورد بعد خصم المسموحات ويوقع المسئول عن الحسابات الشخصية للموردين بذلك مع اجراء المراجعة السابقة للصرف للتحقق من صحة هذا المبلغ .

ثالثا - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مقارنة تقرير الاستلام مع الفاتورة : واشعار الخصم المدين المرسل للمورد واشعار الخصم الدائن الوارد من المورد . للتحقق من أن الوحدات المعيبة أو التالفة أو النقص الذى أثبت فى تقرير الفحص والاستلام قد أعد عنه اشعار الخصم المدين طبقا لقيمة هذه الوحدات حسب السعر الموضح بالفاتورة ، وان اشعار الخصم الدائن الوارد من المورد مطابقا لما ورد فى اشعار الخصم المدين المرسل اليه . وتتم مراجعة تسجيل فاتورة الشراء بيومية المشتريات . وتسجيل المسموحات فى يومية العمليات الأخرى (أو يومية المسموحات ان وجدت) بالاضافة الى مراجعة ماتم ترحيله لحساب المورد عن قيمة المشتريات وما جعل حساب المورد مدينا به عن المسموحات طبقا لاشعار الخصم . وان قيمة المشتريات والمسموحات قد تم ترحيلها لدفتر الاستاذ العام . وتتم مطابقة رصيد اجمالى الدائنين بالاستاذ العام مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية بدفتر استاذ مساعد الدائنين . وعند السداد للمورد يجب أن يتم الربط بين المبلغ المسدد وقيمة فواتير المورد بعد استبعاد

مسموحات المشتريات والخصم المكتسب عند السداد خلال الفترة المحددة للاستفادة من الخصم .

٤ - الرقابة الداخلية على أوراق الدفع

يترتب على قبول المنشأة لكمبيالات لصالح مورديها نشأة التزام عليها وقد يتم سداد هذه الأوراق فى موعد استحقاقها ، وقد تجدد لفترة معينة مما يحمل المنشأة بفوائد تأخير . وتبعا لذلك يتعين فرض رقابة داخلية فعالة على أوراق الدفع يمكن أن تتم على النحو التالى :

أولا - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة التصريح بقبول أوراق الدفع وتجديدها ، سداد أوراق الدفع ، اثباتها بالدفاتر ، إجراء المقارنات .

وغالبا مايحدد مجلس ادارة الشركة مدير تنفيذى يعطى له تصريحا عام أو محددا لقبول أوراق الدفع المسحوبة على المنشأة لصالح الموردين وتجديدها اذا اقتضى الأمر ذلك . ويحدد فى هذا التصريح الحد الأقصى لقيمة الورقة التى يمكن لهذا المدير التنفيذى التوقيع عليها نيابة عن الشركة ، فاذا زادت قيمة الورقة عن هذا الحد يقتضى الأمر الرجوع الى مجلس الادارة . وفى بعض الشركات يتم التوقيع على أوراق الدفع بمعرفة اثنين من المديرين التنفيذيين (مدير الأموال والمراقب مثلا) اذا زادت قيمة ورقة الدفع عن حد معين مما يحقق نوع من الرقابة المزدوجة . ويماثل ذلك ما يتم فى البنوك بخصوص وضع سلطات متدرجة لمنح الائتمان لعملاء البنك ، ويعتبر ذلك نوع من الادارة بالاستثناء . ويتم التوقيع على تجديد الورقة عند حلول موعد استحقاقها (بافتراض عدم توافر سيولة نقدية كافية لدى المنشأة فى هذا الموعد) بمعرفة المدير أو المديرين المصرح لهم بقبول أوراق الدفع ، ويقترن بهذا التصريح اعتماد فوائد التأخير .

وتسند مسئولية **سداد** أوراق الدفع الى قسم المدفوعات بناء على اذن بالسداد يعتمد من موظف مسئول . ويتم سداد قيمة الورقة مقابل الحصول عليها من المورد وختمها بما يفيد سدادها بشكل واضح مع بيان رقم وتاريخ الشيك الذى تم اصداره لهذا الغرض .

وتتولى الادارة المحاسبية مسئولية **اثبات** أوراق الدفع فى دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها لدفتر الاستاذ العام واستاذ مساعد الدائنين .

ويجب أن تسند مهمة اجراء **المقارنات** الى موظف (أو قسم) آخر بخلاف المسئول عن سداد أوراق الدفع أو اثباتها بالدفاتر أو الموافقة على سحبها .

ثانيا - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :

بالاضافة الى ماسبق اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يفضل أن تكون الكمبيالات التى تقبلها المنشأة لصالح الموردين (أوراق الدفع) مطبوعة باسم الشركة وذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عنها . وأن يحتفظ بأوراق الدفع المسددة فى ملف خاص بعد التأكد من التأشير عليها بالسداد بشكل واضح للرجوع اليها عند الحاجة الى ذلك .

وبمجرد قبول أى أوراق تدفع للموردين يتعين اثباتها فى يومية أوراق الدفع حيث يوضح فى هذه اليومية بيانات كافية عن هذه الأوراق (تاريخ اصدارها ، قيمتها) ويتم ترحيل مجموع يومية أوراق الدفع بمعرفة موظف آخر لدفتر الاستاذ العام بحساب اجمالى الدائنين (بالجانب المدين) وحساب أوراق الدفع (بالجانب الدائن) . ويتولى موظف آخر ترحيل قيمة الأوراق المقبولة لكل مورد بالجانب المدين بحساب هذا المورد بدفتر استاذ مساعد الدائنين .

وعند سداد أوراق الدفع فى موعد استحقاقها يتعين وجود اذن بالسداد والحصول على الورقة من المورد مقابل تسليمه الشيك . وتختم بما يفيد السداد وتسجل فى يومية المدفوعات النقدية ، ويتم الترحيل بمعرفة موظف آخر لحسابٌ أوراق الدفع (بالجانب المدين) وحساب البنك (بالجانب الدائن) .

واذا تم تجديد أوراق الدفع يتعين اجراء قيد استحقاق لفوائد التأخير، وقد يتم التوقيع على كمبيالة جديدة مقابل الحصول على الكمبيالة الأولى من المورد والغائها والتأشير عليها برقم الكمبيالة المجددة وتاريخ استحقاقها ثم تحفظ فى الملف الخاص بذلك .

ثالثا – اجراءات المراجعة الداخلية :

يتعين على قسم المراجعة الداخلية التحقق أن أوراق الدفع المحررة للموردين قد تم توقيعها بمعرفة المديرين المصرح لهم بذلك وفى الحدود الموضوعة لهذا التصريح . وتتم مراجعة تسجيل هذه الأوراق بيومية أوراق الدفع . وعند السداد يتم التحقق من التأشير على الأوراق المسددة بما يفيد ذلك (الغائها) واثباتها فى يومية المدفوعات (النقدية) وترحيلها لدفتر الاستاذ العام ، وحفظ هذه الأوراق فى الملف المخصص لذلك .

ويجب أن يتم بصفة دورية اعداد كشف بأوراق الدفع القائمة (التى لم يحل موعد استحقاقها) من واقع دفتر يومية أوراق الدفع ومطابقة مجموعها مع رصيد حساب أوراق الدفع بالاستاذ العام .

الفصل السابع
نظام الرقابة الداخلية على مصادر واستخدامات الاموال طويلة الاجل

تشمل مصادر الأموال طويلة الاجل حقوق الملكية والقروض طويلة الاجل . كما ان الاستخدامات طويلة الاجل للأموال تضم الاصول الثابتة . مشروعات تحت التنفيذ ، والاستثمارات طويلة الاجل . وقد تتم الاستثمارات طويلة الاجل بغرض السيطرة على شركات اخرى غالبا مايكون نشاطها مرتبطا بنشاط الشركة ، أو تكون هذه الاستثمارات فى صورة قروض طويلة الاجل تمنحها الشركة لشركات اخرى . أو استثمار فى سندات لآجال طويلة بحكم القانون كما هو الحال فى شركات القطاع العام (استثمارات فى سندات حكومية) . ولا تختلف الخطوط العريضة للرقابة الداخلية على الاستثمارات طويلة الاجل عما سبق ذكره بخصوص الاستثمارات قصيرة الاجل والايرادات المرتبطة بها . ومن ثم فان دراستنا فى هذا الفصل تقتصر على مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على البنود التالية:

١ - الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ .

٢ - الرقابة الداخلية على القروض طويلة الاجل .

٣ - الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

١ - الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ:

يشير اصطلاح الاصول الثابتة Fixed Assets إلى تلك الاصول التى يتم الحصول عليها acquired بقصد استخدامها فى انتاج سلع أو خدمات طوال فترة وجودها بالشركة كأدوات للانتاج . ومن ثم فهى تمثل مجموعة الاصول الرأسمالية (باستبعاد الاستثمارات طويلة الاجل) ، والاصول غير الملموسة ، وأن كانت المدرسة الانجليزية فى المحاسبة تعتبر الاصول غير الملموسة intangibles مثل الشهرة ، حقوق الامتياز ،

براءات الاختراع جزءا من الاصول الثابتة . وتجاوزا تحتوى الاصول الثابتة على بعض المصروفات التى تتعلق بالحصول على الايرادات على اعتبار ان الاستفادة منها تمتد لعدة سنوات قادمة (مصروفات ايرادية مؤجلة) مثل مصروفات التأسيس، مصروفات ابحاث وتجارب وتدريب .. ويتم الحصول على الاصول الثابتة بالشراء من الغير ، وقد يتم انشاء بعض هذه الاصول بمعرفة الشركة (مشغولات داخلية تامة) . ويتم تقويم الاصول الثابتة بالتكلفة سواء كانت مشتراه من الغير أو منتجة بمعرفة الشركة . ويتم توزيع تكلفة الاصل الثابت (بعد استبعاد القيمة التخريدية المقدرة له) على السنوات المتوقعة لعمره الانتاجي لتحديد نصيب كُل من هذه السنوات من تكلفة هذا الاصل وهو مايتمثل فى مصروفات الاهلاك . ويرتبط بوجود الاصل الثابت واستخدامه ضرورة اجراء الصيانة اللازمة له للحفاظ على طاقته الانتاجية أو / وتطوير هذه الطاقة ، ومن ثم تحمل المنشأة لمصروفات الصيانة .

وتعتبر المشروعات تحت التنفيذ بمثابة اصول ثابتة تحت التكوين اى انها طاقة لم تكتمل بعد .

وتمثل المبالغ المستثمرة فى الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ الجانب الاكبر من اجمالى الاصول بالمنشآت الصناعية ، الامر الذى يتعين معه فرض رقابة داخلية فعالة على هذه الاصول عند الحصول عليها ، استخدامها ، وتخريدها بقصد حماية أموال المنشأة من الغش والاختلاس (عند الشراء أو / والتخريد) والحصول على اقصى كفاءة لاستخدام الاموال المستثمرة فيها . ومن الاساليب الاساسية فى فرض الرقابة الداخلية الفعالة على الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ان تضع المنشأة موازنة تخطيطية سنوية تعكس سياسة ادارة المنشأة بخصوص الحصول على الاصول الثابتة وتخريدها . ويجب ان تشترك الادارات المختلفة بالشركة فى اعداد هذه الموازنة حيث تساهم الاقسام الصناعية فى تحديد المواصفات الفنية للاصول والتى تتم مراجعتها فى قسم هندسة المصنع ، وتقدم

الادارة المحاسبية البيانات اللازمة عن الاصول القائمة ، وتساهم ادارة المشتريات فى تقدير التكاليف اللازمة للحصول على هذه الاصول ، كما تدرس ادارة الاموال مصادر التمويل المتاحة لتمويل خطة الموازنة وتكلفة كل من هذه المصادر .

وبالاضافة الى استخدام اسلوب الموازنة التخطيطية كاحد الركائز الاساسية للرقابة على الاصول الثابتة ، فان تنفيذ هذه الخطة يحتاج الى اجراءات رقابية اخرى فى مراحل الحصول على الاصل الثابت ، استخدامه ، وتخريده أو الاستغناء عنه . ونتناول فيما يلى مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة فى كل من هذه المراحل الثلاث .

أولا : الحصول على الاصول الثابتة

يتم الحصول على الاصول الثابتة بالشراء ، التكوين داخل الشركة ، الاستئجار leases ومن الصور الشائعة لاستئجار الاصول الثابتة ان يكون للمستأجر Leasee حق استخدام الاصل طوال فترة العقد نظير مبلغ محدد كايجار يحمل على ايرادات كل من الفترات المالية التى يكون الاصل فيها فى حيازة المستأجر . غير أن هناك نوع آخر من عقود استئجار الاصول الثابتة تنص على انتقال ملكية الاصل الى المستأجر بعد فترة معينة من بداية التعاقد ويطلق عليه اصطلاح الاستئجار الراسمالى Capital Leases ، وفى ظل هذا الاتجاه الذى بدأ انتشاره بالخارج يتم رسملة المبالغ التى تسدد لهذا الاصل كايجار ، بالاضافة الى مايدفع للمالك كمبلغ رمزى عند انتقال الملكية للمستأجر ، بحساب القيمة الحالية لهذه المبالغ وتسجيلها كأصل ثابت يقابله التزام على الشركة بنفس القدر . وتبعا لذلك لايظهر فى الحسابات الختامية للشركة مصروف ايجار الاصل الثابت ، وانما تحمل ايرادات الفترة باهلاك هذا الاصل وقيمة مصروف الفوائد المستحق لمالك الاصل(١) .

---

(١) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع يمكن الرجوع الى :
Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accoumting Standad, No. 13.

وأيا كانت طريقة الحصول على الاصول الثابتة فإنه يتعين فرض رقابة داخلية فعالة عليها يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ -الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب ان يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بالحصول على الاصل ، تنفيذ ماجاء بهذا التصريح ، الاثبات بالدفاتر ، اجراء المقارنات .

ويتم التصريح بالحصول على الاصل الثابت سواء بالشراء ، التكوين داخل الشركة أو الاستئجار من مجلس ادارة الشركة . وقد تفوض سلطة التصريح بالحصول على الاصول الثابتة الى لجنة تنفيذية منبثقة عن مجلس الادارة ، حيث تعرض على اللجنة كافة البيانات المتعلقة بالاصول المطلوب الحصول عليها ، والتحقق من ادراجها بخطة الموازنة . وفى حالة الشراء أو الاستئجار يحدد بالتصريح مواصفات الاصل ، مصدر الحصول عليه ، طريقة التمويل وموعد التوريد . وفى حالة تكوين هذا الاصل داخل الشركة يحدد بالتصريح مواصفات الاصل والاقسام التى تتولى مسئولية تكوين هذا الاصل كمشغولات داخلية . ويجب ان يتم نفس التصريح للمشروعات تحت التنفيذ قبل ان يتم التعاقد وسداد الدفعات المقدمة .

وتسند مسئولية **تنفيذ** ماجاء بهذا التصريح الى مدير تنفيذى أو اكثر ويشمل ذلك اعداد مذكرة للحصول على الاصل (بالشراء ، الاستئجار ، التكوين داخل الشركة) والتكاليف المتوقعة لذلك واعتمادها فى ضوء الخطة الموضوعة والتصريح الخاص بذلك . وفى حالة الشراء أو الاستئجار يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتعاقد ، الاستلام ، السداد على النحو السابق عرضه بخصوص الرقابة الداخلية على المشتريات من البضاعة. وفى حالة تكوين الاصول داخل الشركة يتم اخطار ادارة الانتاج لاعداد أوامر التشغيل اللازمة مرفقا بها المقايسات الخاصة بمستلزمات

تكوين هذا الاصل (مستلزمات سلعية ، عمالة ، خدمات اخرى) .

وتعتبر الادارة المحاسبة مسئولة عن اثبات تكاليف الحصول على الاصول الثابتة بالدفاتر . ومن ثم يجب ان يتوافر لديها بيانات تفصيلية عن التعاقدات التى تتم للحصول على الاصول الثابتة ، والدفعات المقدمة التى تسدد للمشروعات تحت التنفيذ ، و وأوامر التشغيل والمقايسات الخاصة بتكوين الاصول الثابتة داخل الشركة .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى ما تقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية للحصول على الاصول الثابتة ، يتعين ان تكون أوامر شراء الاصول الثابتة وأوامر تشغيلها بالشركة مطبوعة وذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها . واعداد تقارير دورية توفر تأكيدات وايضاحات فورية وتحليلات للفروق بين التكاليف الفعلية والمصرح بها للحصول على الاصل . وبمجرد الحصول على الاصل وتركيبه يجب ان يتم التأمين الكافى عليه ويحدد مكانه بالشركة والمسئولين عن استخدامه مع تدريبهم تدريبا مناسبا

ويجب ان تحتفظ الادارة المحاسبية بدفتر استاذ مساعد (فرعى) للاصول الثابتة يخصص به صفحة لكل بند من بنود هذه الاصول تحتوى على بيانات تفصيلية بخصوص هذا البند (رقم الاصل ومواصفاته اسم المورد ، تاريخ الشراء ، مكان تركيبه بالشركة ، مواعيد الصيانة الدورية ، تكلفة البند ، عمره الانتاجى ، معدل الاهلاك السنوى ، مخصص الاهلاك السنوى ، مجمع مخصص الاهلاك) . وقد يكون هذا السجل على شكل بطاقات سائبة . ويساعد وجود هذا الدفتر فى المتابعة الدقيقة للاصول الثابتة ، صيانتها ، حساب اهلاكها ، واجراء القيود المحاسبية بصورة سليمة عند التصرف فى الاصل بالبيع أو التخريد . ويجب توافر

بطاقات للمشروعات تحت التنفيذ لمتابعة تنفيذها وحصر تكاليفها ، وبمجرد اتمام هذه المشروعات يجب ان تنقل الى دفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة .

وللرقابة المحاسبية على دفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة يستخدم حساب اجمالى لكل نوع من انواع الاصول الثابتة (آلات ، سيارات ، مبانى ...) لمراقبة مفردات هذه الانواع بدفتر الاستاذ المساعد ، على ان تسند مسئولية الترحيل لدفتر الاستاذ المساعد لموظف بخلاف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام .

٣ - **اجراءات المراجعة الداخلية :**

يعتبر قسم المراجعة الداخلية مسئولا عن التحقق من الحصول على الاصول الثابتة وفقا للتصريح الخاص بذلك ، ومدى توفير وسائل الحماية المناسبة والكافية لهذه الاصول (التأمين عليها ، تدريب العمال على استخدامها ..) . بالاضافة الى مراجعة المستندات الخاصة بالحصول على الاصول الثابتة والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى لها واثباتها بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة وترحيلها لدفتر الاستاذ العام ، واجراء المطابقة بين الحسابات الفرعية والحسابات الاجمالية .

ثانيا : استخدام الاصول الثابتة

تهدف الرقابة على استخدام الاصول الثابتة الى التحقق من ان هذه الاصول تستخدم بكفاءة فى الاغراض المصرح بها و، اجراء الصيانة اللازمة لها ، وتحديد تكاليف استخدام هذه الاصول وتحميلها على مراكز التكلفة المستفيدة بها . ويمكن ان تتم هذه الرقابة على النحو التالى :

١ - **الفصل بين المسئوليات الوظيفية :**

يجب أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح

بحيازة الاصل ، استخدام الاصل ، الاثبات فى الدفاتر .

ويتم التصريح بحيازة الاصل من مدير تنفيذى مسئول ، ويحدد بالتصريح مكان وجود هذا الاصل والمسئول عنه . ولايجب نقل اى اصل ثابت من مكان الى آخر دون وجود تصريح بذلك .

ويتم استخدام الاصول الثابتة طبقا لجداول تحميل (أو تشغيل) تعتمد من موظف مسئول غالبا مايكون المسئول عن القسم أو الادارة التى فى حيازتها هذا الاصل . ويكون من مسئولية هذا الموظف مراعاة مواعيد الصيانة الدورية لهذا الاصل ، ويراعى فى ذلك ماسبق بخصوص الرقابة على مصروفات الصيانة عند عرض الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية .

وتسند الى الادارة المحاسبية مسئولية اثبات مايترتب على تشغيل (استخدام) الأصل من تكاليف وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة المستفيدة من خدمات الاصل .

٣ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى ماسبق اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية الخاصة باستخدام الاصول الثابتة ، يجب ان يتم اجراء جرد دورى للاصول الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد مع ماتم تسجيله بالسجلات والحسابات المرتبطة بهذه الاصول واكتشاف اى اصول غير مسجلة بالدفاتر ، ولذلك يجب ان يتم اخطار الادارة المحاسبية عند نقل الاصل من مكان الى آخر ، واعداد تقرير دورى للادارة عن حالة الاصول الثابتة والاعطال التى تتعلق بكل منها واسبابها ، حتى يتسنى التحقق من كفاءة استخدام هذه الاصول .

ويجب أن تكون هناك تعليمات مكتوبة ومعتمدة بسياسة الادارة بخصوص التمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الراسمالية .

حتى يمكن تحديد المصروفات التى تضاف الى تكلفة الاصل (المصروفات الرأسمالية) ، وتلك التى تحمل على ايرادات الفترة (المصروفات الايرادية) .

ويتم تسجيل التكاليف الخاصة باستخدام الاصول الثابتة بدفاتر اليومية المناسبة (يومية نقدية ، يومية عمليات اخرى) وترحيلها لدفتر استاذ المصروفات وللحسابات المناسبة بدفتر الاستاذ العام . ويجب أن يحتفظ بقيمة رمزية (تذكارية) للاصول التى اهلكت دفتريا ومازالت بالشركة .

كما يعهد الى قسم التكاليف بتحليل تكاليف استخدام الاصول الثابتة وتحميلها لمراكز التكلفة المستفيدة ، وغالبا مايتم ذلك وفقا لمعدلات تحميل محددة مسبقا ، واجراء المقارنات بين التكاليف المحملة والتكاليف الفعلية وتحديد الفروق وأسبابها .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتعين على قسم المراجعة الداخلية أن يتحقق من استخدام الاصول الثابتة فى الاغراض المصرح بها ، ومراجعة تكاليف استخدام هذه الاصول بما فى ذلك حساب الاهلاك بالنسب المقررة لكل اصل أو مجموعة أصول ، وصحة التوجيه المحاسبى لهذه التكاليف طبقا للتعليمات الخاصة بالتمييز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية . ومدى انتظام الصيانة الخاصة بهذه الاصول ومطابقتها للسياسة المرسومة بخصوصها ، وأنه يتم التأمين الكافى على هذه الاصول ضد الاخطار المختلفة بصفة منتظمة . ويفضل أن يشترك قسم المراجعة الداخلية فى عملية الجرد الدورى للاصول الثابتة ومطابقة نتيجة الجرد مع المسجل بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة ، ومطابقة ارصدة الحسابات الاجمالية لمجموعات الاصول الثابتة بالاستاذ العام مع ارصدة الحسابات التفصيلية لمفردات كل من هذه المجموعات بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة .

ثالثا : تخريد الاصول الثابتة :

قد تتعرض عملية الاستغناء عن (تخريد retirement) الاصول الثابتة للغش بصور مختلفة من بينها تخريد اصل ثابت صالح للاستعمال وشراء اصل شبيه له واختلاسه واستخدام الاصل المخرد بعد تجديده على أنه هو الاصل الجديد، تخريد اصل سليم وبيعه لاحد المتخصصين فى تجديد هذه الاصول واعادة بيعه ربما لنفس المنشأة على أنه اصل جديد . أو تحديد أسعار بيع الاصول التى يتم الاستغناء عنها بشكل يقل عن قيمتها الحقيقة بقدر جوهرى . وتبعا لذلك يتعين فرض رقابة داخلية فعالة على عملية تخريد الاصول الثابتة يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح بتخريد الاصل ، اتخاذ اجراءات التخريد ، الاثبات فى الدفاتر .

يتعين أن يتم **التصريح** بتخريد الاصول الثابتة من مجلس الادارة فى ضوء خطة محددة مسبقا لعملية احلال وتجديد هذه الاصول . ويؤخذ فى الحسبان اقتصاديات تشغيل هذه الاصول بحالتها الحالية وبعد تجديدها بالمقارنة مع الاصول المقترح الحصول عليها كبديل لها . وقد يتطلب ذلك الرجوع الى تقارير الاعطال والصيانة الخاصة بالاصول المطلوب تخريدها . وقد تفوض سلطة التصريح بالتخريد الى لجنة منبثقة عن مجلس الادارة . ويجب ان يحدد بالتصريح توقيت وطريقة التصرف فى الاصل الذى تتم الموافقة على تخريده .

وتسند مسئولية **اتخاذ الاجراءات** اللازمة لتنفيذ ماورد بتصريح التخريد الى عدة اقسام أو ادارات تشمل قسم هندسة المصنع ، قسم المشتريات ، ادارة الأموال ، قسم الاستلام . ويفضل أن يتم الاعلان عن هذه الاصول وبيعها بالمزاد العلنى للحصول على افضل الاسعار . ويتم

كتابة عقد مع رسي عليه المزاد واتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لعملية البيع بعد تحصيل القيمة فى ادارة الاموال . ويتعين على قسم الاستلام فحص الاصول التى تم بيعها للتحقق من أنها هى التى تم التصريح ببيعها قبل أن يتم تسليمها للمشترى .

وتسند مهمة الإثبات فى الدفاتر الى الادارة المحاسبية ، ومن ثم يجب أن يتم اخطار هذه الادارة بالتصريح بتخريد الاصول والمستندات التى يتم تحريرها عند اتخاذ اجراءات التخريد .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية يجب أن يتم اعداد أوامر تخريد ذات أرقام مسلسلة وتوضح مسببات التخريد مع اعتمادها من المسئول عن التصريح بعملية التخريد .

وعند تسجيل عملية التخريد (الاستبعاد) بالدفاتر يجب أن يؤخذ فى الحسبان الرصيد الدفترى لهذا الاصل ، ومتجمع مخصص اهلاكه حتى تاريخ التخريد ، وثمن بيعه . ويتم تخفيض الرصيد الدفترى للاصل بقيمة متجمع مخصص الاهلاك الخاص به وتسوية الجزء المتبقى من هذا الرصيد مع ثمن البيع لإقفال حساب الاصل بدفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة وتخفيضه من الحساب الاجمالى لمراقبة مجموعة الاصول الثابتة التى ينتمى اليها هذا الاصل . ويتم ترحيل الفرق بين ثمن البيع ورصيد الاصل بالدفاتر بعد خصم اهلاكه المتجمع حتى تاريخ الاستبعاد الى حساب أرباح رأسمالية أو حساب خسائر رأسمالية حسب كون ثمن البيع يزيد أو يقل عن رصيد الاصل بالدفاتر بعد خصم اهلاكه المتجمع حتى تاريخ الاستبعاد .

ويجب أن تتوافر مستندات كافية لإجراء عملية التسجيل بالدفاتر

تشمل امر التخريد ، صورة من الاعلان الخاص بالمزاد ، نسخة من العقد مع المشترى ، محضر تسليم الاصل المستبعد ، نسخة من ايصال تحصيل القيمة .

٣ - **اجراءات المراجعة الداخلية :**

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من ان الاصول التى يطلب تخريدها مدرجة بالخطة المعدة لذلك ، ووجود تصريح من مجلس الادارة بالاستبعاد ، وأن الاجراءات المحددة لجراء عملية البيع قد أتبعت بالفعل . كما تتم مراجعة اثبات ثمن البيع بالدفاتر مع الغاء حساب الاصل المباع من دفتر استاذ مساعد الاصول الثابتة ، وتخفيض حساب متجمع مخصص الاهلاك بما يخص هذا الاصل ، وأن الأرباح أو الخسائر الرأسمالية قد حددت بدقة ووجهت الى الحسابات الخاصة بها وذلك فى ضوء المطابقة بين المستندات المختلفة الخاصة بعملية التخريد والبيع ومراجعتها .

وبالنسبة للاصول غير الملموسة مثل حق الاختراع ، حق الامتياز ، شهرة المحل ، يجب أن تخضع لرقابة داخلية فعالة ، ومن المفضل عدم تسجيل مثل هذه الاصول الا فى حالة شرائها . وبصفة عامة يتعين وجود تصريح من مجلس الادارة بخصوص شراء هذه الأصول الاضافات اليها ، أو تخفيضها . ولحماية اموال الشركة فان بعض هذه الاصول يتعين تسجيلها (إشهارها) لدى الجهات الرسمية المختصة ويجب توافر مستندات كافية ومعتمدة بخصوصها . ويتم اثبات هذه الاصول فى الدفاتر بتكلفتها مع اتباع سياسة واضحة بخصوص اهلاكها amortization تكون ثابتة من سنة لاخرى . ويجب على قسم المراجعة الداخلية ان يتحقق من وجود تصريح بخصوص الحصول على هذه

الاصول أو تخفيضها ، والالتزام بما جاء بهذا التصريح ، وانه يتم حساب الاهلاك المحددة لهذه الاصول بشكل سليم ٠

٢ - الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل ٠

تعتبر القروض طويلة الأجل اقل عرضه للغش والاختلاس من بنود رأس المال العامل ، ويرجع ذلك الى الاجراءات التى تتبع لعقد هذه القروض وتشترك فيها أطراف خارج المنشأة (الشهر العقارى ، السجل التجارى ، وكلاء Trustees عن الدائنين لمراقبة تنفيذ شروط الاقتراض) بالاضافة الى ماقد يتبع من تنظيم لتحصيل القرض وسداد فوائده الدورية ثم سداد القرض عن طريق احدى المؤسسات المالية (بنك مثلا) ٠ وتأخذ القروض طويلة الأجل عدة اشكال لعل اكثرها انتشارا قرض السندات ، القروض برهن ، أوراق الدفع طويلة الاجل ٠ وتتشابه المشكلات الرقابية لهذه الاشكال الثلاث من حيث وجود شهادات بخصوصها تعطى قرينة على المديونية وتشترط معدل معين للفائدة يتم تحديده عند التفاوض للحصول على القرض ٠ ويترتب على هذه القروض مصروفات معينة من ابرزها الفوائد الدورية التى تسدد للمقرضين ٠

طبقا لذلك نتناول فيما يلى مقومات الرقابة الداخلية على قرض السندات كمثال على القروض طويلة الاجل ، والفوائد الدورية المرتبطة به ٠

أولا : الرقابة الداخلية على قروض السندات :

تمتد الرقابة الداخلية على قرض السندات (أو القروض طويلة الأجل بصفة عامة) لمرحلتى الحصول على القرض ثم سداده في تاريخ الاستحقاق وفقا لشروط التعاقد ٠ ويمكن ان تتم الرقابة الداخلية على هذه القروض على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

عند الحصول على قرض السندات يتعين الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بعقد القرض ، اصدار السندات ، الاثبات فى الدفاتر ٠ ونظرا لان هذه القروض تؤثر على القدرة الكسبية ٠

والمركز المالى للمنشأة لعدة سنوات قادمة فان معظم القوانين تتطلب أن يتم التصريح بعقد هذه القروض من الجمعية العمومية للمساهمين، وعند عرض الامر على الجمعية العمومية يقتضى الامر ابداء الاسباب التى تدعو للاقتراض ، موقف الشركة قبل وبعد الاقتراض (بافتراض عقد القروض) ، المصادر البديلة للحصول على المبالغ المطلوبة وتكلفتها ، معدل الفائدة المقترح على هذه السندات ومقارنته بأسعار الفائدة السائدة فى السوق لتبرير اصدار السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة أو خصم اصدار ، أو بعلاوة أو خصم رد ، نوع الضمانات اللازمة ، طريقة وتوقيت السداد ، الشروط التى يحددها قانون الشركات لاصدار هذه السندات ومدى توافرها . ويتم اصدار السندات بناء على وفى حدود التصريح الصادر عن الجمعية العمومية . وكاجراء رقابى مفضل يفوض مجلس الادارة أحد البنوك (غالبا البنك الذى تتعامل معه الشركة) فى قبول الاكتتابات فى قرض السندات وفقا للشروط التى تحدد فى نشرة الاكتتاب، وفى ضوء تقرير البنك عن حجم الاكتتابات واسماء المكتتبين والحصيلة يحدد مجلس الادارة اثنين من المديرين التنفيذيين للتوقيع على شهادات السندات لتسليمها للمكتتبين . وتسند مهمة الاثبات بالدفاتر والاحتفاظ بسجلات حملة السندات للادارة المحاسبية .

وعند تسديد السندات يجب أن يتم الفصل بين المسئوليات الوظيفية التالية : التصريح بالسداد ، سداد السندات والغائها ، الاثبات فى الدفاتر ويتم التصريح بسداد السندات من مجلس الادارة طبقا للشروط المعلنة عند عقد قرض السندات . كاجراء رقابى مفضل يتم توسيط البنك الذى تتعامل معه الشركة فى سداد السندات والغائها ، وعندما تكون السندات اسمية يجب ان تعطى قائمة بأسماء حملة السندات الى البنك ويتولى البنك رد قيمة السندات مقابل الحصول على شهادات

السندات والتأشير عليها بما يفيد السداد (الغائها) وتسند مسئولية الاثبات فى الدفاتر للادارة المحاسبية حيث يتم التسجيل من واقع اخطار البنك بالسداد مرفقا به شهادات السندات الملغاة .

٢ - اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول

بالاضافة الى ماتقدم بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية عند الحصول عَلى قرض السندات وسداده ، تتطلب **حماية** اموال **المنشأة** استخدام دفاتر **مطبوعة** ذات أرقام مسلسلة لشهادات السندات ، وعدم توقيعها قبل تاريخ اصدارها مع الاحتفاظ بدفاتر شهادات السندات لدى احد المديرين المسئولين بالشركة ، ويجب أن يتلقى مجلس الادارة تقريرا يوضح صافى المبالغ التى تم الحصول عليها وكيفية التصرف فيها (اضافة الى رأس المال العامل ، اضافات للأصول الثابتة ، أو اى اغراض اخرى بالشركة) . وعند سداد القرض او استهلاك جزء منه كل سنة مثلا يجب الغاء شهادات السندات المسددة وأرقامها بالكعوب Stubs الخاصة بها فى دفتر الشهادات ، واذا كانت السندات المسددة اسمية فان التنازلات عنها يجب أن تتم بمعرفة احد المسئولين بالشركة وتلغى الشهادة الاصلية وتستخرج شهادة اخرى باسم حامل السندات الجديدة مع بيان ذلك على الشهادات الملغاة والجديدة ، وترفق الشهادة الملغاة مع الكعب الخاص بها بدفتر الشهادات . وبصفة عامة يجب ان تتم المحاسبة عن التسلسل الرقمى لشهادات السندات بصفة دورية عند سداد قرض السندات .

ويتم تسجيل قرض السندات بتخصيص سجل لحملة السندات يضم حساب لكل حامل لسندات الشركة يسجل به أولا بأول من واقع بيان معتمد بشهادات السندات التى تم اصدارها ، كما يخصص حساب اجمالى لمراقبة قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب ان يكون المسئول

عن الاحتفاظ بسجل حملة السندات بخلاف المسئول عن الترحيل للاستاذ العام ، والا تسند إليه اى مهام وظيفية تتعلق باصدار السندات أو خصم الاصدار عن حساب قرض السندات . وان يتم استهلاك العلاوة أو الخصم على مدة القرض . ويجب أن تسجل اى حركة على قرض السندات (اصدار سندات جديدة ، أو الغاء سندات) بكل من سجل حملة السندات ، وحساب قرض السندات بالاستاذ العام .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الالتزام بما ورد بتصريح اصدار قرض السندات ومراجعة كعوب الشهادات المصدرة مع المبالغ المحصلة وما تم اثباته بسجل حملة السندات والمرحل لحساب قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب ان تتم المحاسبة عن التسلسل الرقمى لشهادات السندات . وعند الغاء اى سندات يتم التحقق من الغاء الشهادات الخاصة بها وأرقامها مع الكعوب وأنها قد الغيت من سجل حملة السندات ومن حساب قرض السندات بالاستاذ العام . ويجب أن تتم المقارنات بصفة دورية بين مجموع مفردات سجل حملة السندات ورصيد حساب اجمالى قرض السندات بالاستاذ العام .

ثانيا : الرقابة الداخلية على فوائد السندات .

قد تتعرض فوائد السندات ، شأنها فى ذلك شأن اى مصروف آخر يدفع نقدا ، لعمليات الغش والاختلاس الامر الذى يتعين معه فرض رقابة داخلية فعالة على هذا المصروف يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية :

يجب أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح بسداد الفوائد ، صرف الفوائد ، الاثبات فى الدفاتر .

ويتم التصريح بسداد الفوائد من مجلس ادارة الشركة ، حيث

يحدد بالتصريح اجمالى الفوائد المستحقة فى ضوء قيمة السندات القائمة ، معدلات الفوائد المتفق عليها عند عقد القرض .

وكاجراء رقابى مفضل يتم اسناد مهمة صرف الفوائد لاحدى المؤسسات المالية (البنك الذى تتعامل معه الشركة مثلا) . ويتم أعداد شيك واحد بقيمة الفوائد الدورية المستحقة ويفتح به حساب مستقل فى البنك . ويتولى البنك صرف الفوائد مقابل الحصول على الكوبون الذى تسدد عنه الفوائد والمرفق بالسند والتأشير عليه بالسداد . وتخطر الشركة كل فترة (شهر مثلا) بتقرير من البنك عن الفوائد المسددة والكوبونات الملغاة . وعندما تكون السندات اسمية يقتضى الامر تزويد البنك بقوائم اسماء حملة السندات .

وتسند مهمة الاثبات فى الدفاتر الى الادارة المحاسبية بالشركة ، حيث تسجل الفوائد المستحقة على القرض ، كما يتم تسجيل المسدد من هذه الفوائد من واقع اخطارات البنك والكوبونات التى ترفق به .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بسداد فوائد السندات ، يجب الحصول على شهادات من البنك بالفوائد المسددة ، ويتم حفظ الكوبونات المسددة وفقا لتسلسلها والغائها . ويتعين الغاء السندات التى تم استهلاكها واستبعاد قيمتها من القرض حتى لاتدفع فوائد بالزيادة دون وجه حق . وقد لايتقدم بغض حملة السندات للبنك لصرف الفوائد خلال المواعيد المحددة لذلك ، ومن ثم يجب استرداد هذه الفوائد من البنك وتسجيلها بالدفاتر كالتزام على الشركة لحملة السندات .

وعند تسجيل الفوائد بالدفاتر يتعين اجراء قيد استحقاق بالفوائد التى تخص كل فترة مالية (السنة المالية) لتحميل مصروفات الفوائد

على ايرادات الفترة . وقد يتم اصدار السندات بعلاوة أو بخصم اصدار، أو يتم ردها عند استحقاقها بخصم أو علاوة رد فاذا أخذنا فى الحسبان ان اصدار السندات أو ردها بقيمة تزيد أو تقل عن قيمتها الاسمية يتم فى الواقع لموازنة اسعار الفائدة المعلنة لهذه السندات مع اسعار الفائدة السائدة فى السوق الامر الذى يتعين معه اجراء تسوية لمصروف الفوائد الذى يحمل على ايرادات الفترة المالية بما يخصّ هذه الفترة من نصيب فى علاوة أو خصم الاصدار ، أو علاوة أو خصم رد السندات . يترتب على هذه التسوية استهلاك علاوة أو خصم الاصدار على مدار سنوات القرض أو نشأة حساب لعلاوة أو خصم رد السندات يتم تسويته مع قيمة القرض عند سداده ويحقق مثل هذا الاجراء المحاسبى العدالة فى توزيع التكلفة الحقيقية للاموال المقترضة على سنوات الاستفادة من هذا القرض. ولايتأثر حساب الفوائد المستحقة بمثل هذه التسوية ، وعند ورود شهادة البنك باجمالى الفوائد المسددة يجرى قيد محاسبى يتم بموجبه جعل حساب الفوائد المستحقة ولم يتم سدادها تظهر برصيد حساب الفوائد المستحقة ، ويتم عرضها بجانب الخصوم بقائمة المركز المالى كالتزام على الشركة لحملة السندات لحين صرفها .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة الفوائد المستحقة على السندات بالرجوع الى قيمة السندات القائمة ومعدلات الفائدة المتفق عليها والتحقق أن المبلغ المصرح بصرفه والذى يصدر به الشيك للبنك مطابق لاجمالى الفوائد المستحقة . ويتم مراجعة الفوائد المثبتة بالدفاتر عند استحقاقها، ومراجعة الفوائد المنصرفة مع شهادة البنك والكوبونات المسددة والمؤشر عليها بالسداد واثبات هذه الفوائد بالدفاتر . وفى حالة وجود علاوة أو خصم اصدار ، علاوة أو خصم رد السندات يتعين على المراجع الداخلى

التحقق من صحة اجراء التسوية المحاسبية بين نصيب الفترة المالية من هذه العلاوة أو الخصم ومصروف الفوائد الخاص بهذه الفترة المالية .

ويجب ان تتم متابعة للفوائد التى يتقدم اصحابها لصرفها للتعرف على أسباب عدم صرفها .

٣ - الرقابة الداخلية على حقوق الملكية

تتطلب الرقابة الداخلية الفعالة على حقوق الملكية ضرورة فرض رقابة على اصدار الاسهم والمعاملات الخاصة بها ، بالاضافة الى الرقابة على توزيعات الارباح.

أولا : الرقابة الداخلية على اصدار الاسهم والمعاملات المرتبطة بها :

يتطلب قانون الشركات - بالنسبة للشركة المساهمة - ان لاتؤسس الشركة دون ان يتم الاكتتاب فى رأس المال المصدر بالكامل وان كل مكتتب قد سدد على الاقل ربع القيمة الاسمية للاسهم النقدية الخاصة به ، والا يقل المدفوع من رأس المال عن ٢٠٠٠٠٠ جنيه ويتم الاكتتاب عن طريق احد البنوك المرخص لها بتلقى الاكتتابات . وطبقا لذلك فان الرقابة الداخلية على رأس مال الاسهم تهدف الى التحقق من الالتزام بما يتطلبه قانون الشركات وما قد يتضمنه النظام الأساسى للشركة من نصوص بخصوص رأس المال ، بالاضافة الى تفادى اصدار شهادات اسهم تزيد على مجموع رأس المال المصدر سواء عند أصدار رأس المال الاصلى أو عند زيادة رأس المال اثناء حياة الشركة . ويمكن ان تتم الرقابة على اصدار شهادات الاسهم ومايرتبط بها من معاملات (تنازل مساهم عن اسهمه لمساهم آخر ببيعها له مثلا) على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية

يتعين أن يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح باصدار شهادات الاسهم ، اصدار شهادات الاسهم ، الاثبات فى الدفاتر .

يتم التصريح باصدار شهادات الاسهم من مجلس ادارة الشركة. ويؤدى اشتراك طرف ثالث مستقل (البنك) فى عملية تجميع الاكتتابات من المساهمين الى تخفيض احتمالات الاخطاء والغش بدرجة كبيرة . ويجب ان يزود البنك بنسخ من المستندات التى تصرح بالعدد الاجمالى للاسهم التى يتعين اصدارها . كما يخطر البنك ادارة الشركة باجمالى الاكتتابات التى تمت حتى يتسنى اجراء التخصيص بين المكتتبين (فى حالة زيادة الاسهم المكتتب فيها عن عدد الاسهم المصدرة) . ويجب ان تخضع كافة للمعاملات الخاصة بالاسهم (عدد الاسهم ، سعر بيع السهم ، خطة تحصيل الاقساط ، قبول اصول ثابتة ، أو خدمات أو اى شىء آخر ذات قيمة بخلاف النقدية سداد لقيمة الاسهم مع ايضاح قواعد التقييم للاصول المقدمة ، تجزئة الاسهم Stock Splits ، توزيع أرباح فى صورة اسهم) يجب ان تخضع لتصريح من مجلس الادارة ، وقد يقتضى الامر أخذ موافقة عليها من الجمعية العمومية والجهات الادارية كمصلحة الشركات وهيئة سوق المال قبل ان يتم هذا التصريح .

ويسند مجلس الادارة مسئولية اصدار شهادات الاسهم والتوقيع عليها الى اثنين من أعضاء مجلس الادارة بالشركة ، مع تحديد عدد الاسهم التى يتعين اصدار شهادات بها . ويستخدم لهذا الغرض دفاتر شهادات اسهم مطبوعة باسم الشركة وذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها . وعند تحويل الاسهم من مساهم الى آخر (بصفة خاصة الاسهم الاسمية) يجب الغاء شهادة المساهم الاول بمعرفة موظف بخلاف المسئول عن توقيع الشهادة وتحرير شهادة اخرى بنفس عدد الاسهم للمساهم الجديد مع التأشير عليها برقم الشهادة الملغاة .

خاصة الاسهم الاسمية) يجب الغاء شهادة المساهم الاول بمعرفة موظف بخلاف المسئول عن توقيع الشهادة وتحرير شهادة اخرى بنفس عدد الاسهم للمساهم الجديد مع التأشير عليها برقم الشهادة الملغاة .

وتسند مهمة **الاثبات في الدفاتر** الى الادارة المحاسبية ويستخدم لهذا الغرض دفاتر مساعدة واحصائية مناسبة بالاضافة الى حساب رأس المال بالاستاذ العام .

- **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى ماتقدم اعلاه بخصوص الفصل بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة باصدار شهادات الاسهم ، تقتضى حماية الاصول ان يتم الاحتفاظ بدفتر شهادات الاسهم فى عهدة مدير تنفيذى مسئول (مدير الاموال مثلا) . وعدم توقيع اى شهادات قبل تاريخ اصدارها استخدام الآت تثقيب لألغاء شهادات الاسهم التى يتم تحويلها من مساهم لآخر حتى لا تستخدم بشكل غير مصرح به ، والاحتفاظ بنماذج لتوقيعات حملة الاسهم الاسمية للرجوع اليها عند اجراء عمليات التحويل. ويجب ان ترفق أى شهادات ملغاة مع الكعوب الخاصة بها بدفتر شهادات الاسهم . وقد تلجأ بعض الشركات الى الاستعانة بوسيط مالى البنك مثلا فى اصدار شهادات الاسهم ويتم ذلك بموافقة من مجلس الادارة .

ومن السجلات التى تستخدم فى **تسجيل** اصدار الاسهم : سجل حملة الاسهم ويحتوى على بيانات كافية عن حملة الاسهم (بصفة خاصة الاسهم الاسمية) مثل اسمائهم ، عناوينهم ، عدد الاسهم التى يمتلكونها ، توزيعات الارباح عليهم ، ويتضمن بيانات الشهادات المصدرة. ومن السجلات الاخرى الهامة فى الرقابة الداخلية على رأس مال الاسهم دفتر يومية تحويلات الاسهم ، ملف ايصالات استلام شهادات الاسهم ، دفتر نماذج توقيعات حملة الاسهم ، ويجب ان تكون هذه السجلات تحت

رقابة مباشرة لاحد المديرين التنفيذيين (مدير الاموال مثلا أو السكرتير العام للشركة) ولا تكون فى متناول اى من الموظفين وبالاضافة الى هذه السجلات يستخدم حساب لرأس المال بالاستاذ العام ، وعند تحصيل قيمة الاسهم على اقساط يتم الاستعانة بحسابات وسيطة لهذه الاقساط يسجل بها استحقاق القسط وتحصيله ٠ ولتحقيق فعالية المقارنات التى تتم بين سجل حملة الاسهم وسجل شهادات الاسهم فيجب الا يحتفظ بهما فى عهدة موظف أو مدير واحد وغالبا مايتم الاحتفاظ بسجل حملة الاسهم (باعتباره استاذ مساعد لرأس مال الاسهم) بالادارة المحاسبية ، ويجب ان يتم التسجيل بهذه الدفاتر بناء على مستندات معتمدة (اخطارات البنك ، بيان معتمد بالشهادات المصدرة وعدد وقيمة الاسهم بكل منها ٠٠)٠

٣ - **اجراء المراجعة الداخلية :**

يتولى قسم المراجعة الداخلية التحقق من الالتزام بالاجراءات التى وردت بالتصريح الخاص باصدار الاسهم ، ويتم بصفة دورية فحص شهادات الاسهم المصدرة من واقع الكعوب الخاصة بها واعداد قائمة بها للمطابقة مع المسجل بسجل حملة الاسهم وحساب رأس المال بالاستاذ العام ٠ وعند تحصيل قيمة الاسهم على اقساط يجب مراجعة حسابات الاقساط التى يتم توسيطها فى ضوء الاشعارات الواردة من البنك بخصوص الاكتتابات فى الاسهم المطروحة للاكتتاب العام ، وقرارات مجلس الادارة المتعلقة بعملية تخصيص هذه الاسهم ، وقيمة كل قسط ، والاشعارات الخاصة بتحصيل الاقساط ومايرحل بحساب رأس المال بالاستاذ العام ٠ وفى حالة اصدار الاسهم بعلاوة اصدار يتم التحقق من ان المبالغ التى تم ترحيلها لحساب علاوة الاصدار تعادل (عدد الاسهم المخصصة × قيمة العلاوة للسهم الواحد) ٠ وعند قبول أصول ثابتة أو

اى صورة اخرى لسداد الاسهم العينية يجب الرجوع الى محاضر لجان التقييم لهذه الاصول للتحقق من ان القيمة المقدرة والمعتمدة لهذه الاصول تغطى قيمة الاسهم العينية الخاصة بها . كما يتم مراجعة ايصالات استلام شهادات الاسهم مع كعوب هذه الشهادات والمحاسبة عن التسلسل الرقمى لهما .

ثانيا : الرقابة الداخلية على توزيعات الارباح :

ينتج الربح عن مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية (السنة المالية) بالنفقات التى تخص هذه الفترة . ويحتوى الفكر المحاسبى على مبادىء ومعايير يسترشد بها للاعتراف بتحقق الايراد . وتشير مبد أى التحقق الى الاغراض العريضة التى يجب اخذها فى الاعتبار عند تحديد الايرادات المحققة ، بينما تشير المعايير الى الاختبارات العملية للتحقق والتى يمكن استخدامها لتحديد ما اذا كانت الاغراض العريضة تم استيفاؤها (١) . وتشمل مبادىء التحقق مبد أى التحديد الموضوعى ، والاستمرارية ، حيث لايعتبر الايراد محققا الا اذا امكن قياسه بشكل يبعد عن التحيز الشخصى ، وفى حالة وجود مخاطر تؤدى الى الغاء الايراد المحقق او جزء منه فى المستقبل المنظور يتعين ان يتم تكوين مخصصات كافية لمواجهة هذه المخاطر (مثلا مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها) تعتبر من البنود الواجب تحميلها على هذه الايرادات . ويستند الى ظواهر مختلفة (ظاهرة البيع ظاهرة الانتاج ، ظاهرة نسبة الاتمام ، ظاهرة التحصيل) كمعايير يسترشد بها فى الاعتراف بتحقق الايراد . ويتوقف استخدام اى من هذه الظواهر على طبيعة السلعة أو الخدمة التى تقدمها المنشأة ومدى توافر اداة كافية وموثوق بها للاعتراف بتحقق الايراد . وتمثل التكلفة فى الفكر المحاسبى تضحية يمكـــن التعبير عنها

---

(1) John W. Coughlan, " Guide to Contemporary Theory of Accounts " Prentice - Hall, INC., Englewood Cliffs, (N.J., 1968), P. 265.

بوحدات نقدية تتحملها الوحدة المحاسبية فى سبيل الحصول على سلعة أو خدمة . ويرى جونز Jones ان الدورة المحاسبية بخصوص التكاليف تتكون من ثلاث خطوات :

- الاستحواذ على الاصول بما فيها وحدات الخدمة مثل العمل والتى يجب ان ينظر اليه كاصل .
- تحول هذه التكاليف من خلال الوحدة المحاسبية (المنشأة) نتيجة لمزاولة النشاط .
- الاحالة النهائية لهذه التكاليف الى مصروفات ، اى تكاليف البحث عن او الحصول على الايرادات(١) .

وطبقا لذلك فان قيمة السلع والخدمات لحظة الحصول عليها تعبر عن اصل مما يفسر مفهوم التصاق التكلفة Cost attach ، وان كان هناك خلاف على اعتبار كل هذه السلع والخدمات بمثابة اصل تبعا للمنهج التكاليفى الذى تسير عليه المنشأة (تكاليف اجمالية ، تكاليف حدية . تكاليف معيارية ، نظرية الطاقة المستغلة ..) . ويرتبط بمفهوم التصاق التكلفة ، والذى يعتمد على فرض استمرار المنشأة ، ضرورة تحديد القدر المستنفذ من التكاليف فى كل فترة مالية لمقابلته مع مايتحقق من ايرادات خلال تلك الفترة . ويمكن التفرقة بين مجموعتين من بنود التكلفة :

- بنود تكلفة تستفيد منها فترة مالية واحدة ويتم تسجيل استحقاقها لحظة الحصول عليها ، وتعتبر مستنفذة وواجبة التحميل بكامل قيمتها على ايرادات الفترة .
- بنود تكلفة تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية ، وبالتالى يتعين تحديد الجزء المستنفذ منها خلال كل فترة مالية باستخدام طرق معينة (مثل الطرق المتبعة

(1)Ralph C. Jones, " Some Aspects of Costs" as edited by A. Zeff and F. Keller in, " Financial Accounting Theory" , Part I, McGraw - Hill Book Co., (N.Y. 1964), P.52

فى قياس الاهلاك السنوى باعتباره الجزء المستنفذ من الاصل الثابت خلال الفترة المالية) وتحميله على ايرادات هذه الفترة .

وبمقابلة النفقات التى تخص الفترة المحاسبية بالايرادات المرتبطة بهذه الفترة ينتج رقم الربح او الخسارة . والاصل ان الربح يعتبر من حق اصحاب رأس المال كما أن عليهم تحمل اى خسارة .

وفى شركات الاشخاص ينص عقد الشركة على كيفية توزيع الربح أو الخسارة الناتجة فيما بين الشركاء . بينما تتدخل قوانين الشركات والجميعات التعاونية فى كيفية التصرف فى هذا الربح (١) . وتشترك هذه القوانين (سواء بالقطاع العام أو القطاع الخاص) فى ضرورة احتجاز جزء من الارباح المحققة فى صورة احتياطيات لدعم المركز المالى للوحدة وتوزيع جزء آخر على الادارة والعاملين واصحاب رأس المال .

وطبقا لذلك فان الجزء المحتجز من الارباح يتم خصمه من حساب توزيع الارباح والخسائر وترحيله لحسابات الاحتياطيات التى يحددها القانون وتلك التى يتضمنها النظام الأساسى أو الداخلى للوحدة . ومن ثم سوف نقتصر هنا على الرقابة الداخلية على الجزء الموزع من هذه الارباح فى الشركات المساهمة والتى يمكن ان تتم على النحو التالى :

١ - الفصل بين المسئوليات الوظيفية

يجب ان يتم الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية التالية :

التصريح بصرف الأرباح ، صرف الارباح ، الاثبات بالدفاتر .

---

(١) انظر على سبيل المثال :

أ - القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية التى صدرت سنة ١٩٨٢ .

ب - قانون تنظيم قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

جـ - قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨١ للتعاون الاسكانى .

د - قانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨٠ للتعاون الزراعى .

ويقترح مجلس الادارة كيفية توزيع الارباح طبقا للقانون والنظام الأساسى للشركة ويجب ان يعتمد هذا الاقتراح من الجمعية العمومية للمساهمين اصحاب (رأس المال) . وبعد اقرار الجمعية العمومية لاقتراح توزيع الارباح يتولى مجلس الادارة مهمة التصريح بصرف الجزء الموزع من الارباح . ويحدد بهذا التصريح قيمة الربح للسهم وموعد صرف الارباح .

وكاجراء رقابى مفضل يتم توسيط مؤسسة مالية (البنك مثلا) فى صرف الارباح حيث يؤدى ذلك الى تخفيض ملحوظ فى احتمالات الغش والاخطاء المرتبطة بتوزيع الارباح . وقد لاتستعين بعض الشركات بخدمات البنك فى هذا المجال ، وفى هذه الحالة تسند مسئولية صرف الارباح الى مدير الاموال بالشركة . وبخصوص الجزء الموزع على حملة الاسهم يتم الاستعانة بسجل حملة الاسهم فى توزيع الارباح المستحقة لكل منهم .

وتسند مسئولية الاثبات بالدفاتر الى الادارة المحاسبية بالشركة .

٢ - **اجراءات للاعتماد والتسجيل وحماية الاصول :**

بالاضافة الى ماتقدم أعلاه بخصوص الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بتوزيع الارباح ، تتطلب حماية الاصول فتح حساب مستقل بالبنك لتوزيع الربح ، وفى حالة عدم الاستعانة بالبنك يفضل استخدام شيكات مميزة بلون مخالف عن الشيكات العادية للشركة وذات أرقام مسلسلة لتوزيع الارباح على مستحقيها . وقد لايتقدم المستفيدون لصرف أرباحهم خلال المدة المحددة لذلك ، وفى هذه الحالة يجب استعادة المبالغ المتبقية بحساب توزيع الارباح فى البنك وتظل بحساب دائنو توزيعات .

ويستخدم مشروع توزيع الارباح المعتمد فى اجراء قيد لاستحقاق

الجزء الموزع وتعلية الجزء المحتجز على حسابات الاحتياطيات الموضحة بالمشروع . كما تستخدم اشعارات البنك بخصوص الارباح الموزعة فى اثبات قيد صرف هذه الارباح .

٣ - اجراءات المراجعة الداخلية :

يتولى قسم المراجعة الداخلية مراجعة مشروع توزيع الارباح للتحقق من مطابقته لما ينص عليه القانون والنظام الأساسى للشركة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح كما تتم مراجعة القيود المحاسبية الخاصة بتوزيع الارباح بعد اعتماد مشروع التوزيع ، والتحقق من ان قيمة الشيك (أو الشيكات) الصادرة لصرف الجزء الموزع من الارباح تعادل ماجاء بمشروع التوزيع المعتمد ومتابعة عملية الصرف من خلال مراجعة اشعارات البنك . كما يتم التحقق من ان الجزء الموزع لحملة الاسهم يعادل (عدد الاسهم المتداولة طبقا لسجل حملة الاسهم وسجل شهادات الاسهم × النصيب المعتمد من الربح للسهم) ، وأن الارباح التى لم يتقدم اصحابها لصرفها خلال المدة المحددة لذلك لازالت بحساب دائنو توزيعات .

الفصل الثامن
تقييم نظم الرقابة الداخلية على العمليات

مع تطور حجم المنشآت والتوسع فى عملياتها المالية أصبح فحص كافة هذه العمليات يحتاج الى جهد ووقت كبير الأمر الذى ترتب عليه اتجاه المراجعون نحو الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وبعض الاساليب الاحصائية كأسلوب العينات فى تنفيذ عملية المراجعة . وحتى يتسنى للمراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية يتعين عليه ان يقوم بدراسة وتقييم هذا النظام ومدى التزام المنشأة محل المراجعة بتطبيقه لتقرير مدى فعالية هذا النظام ومن ثم امكانية الاعتماد عليه فى تنفيذ عملية المراجعة وتمر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بخطوات متتالية على النحو التالى :

١ - الدراسة والتقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية .

٢ - الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية .

٣ - اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .

٤ - التقرير عن نظام الرقابة الداخلية .

وتتناول فيما يلى كلا من هذه الخطوات .

أولا : الدراسة والتقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية :

يهدف المراجع من هذه الدراسة والتقييم الى التعرف على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة وكيفية تدفق العمليات المالية من خلال هذا النظام ، وفى سبيل تحقيق ذلك يعتمد المراجع على خبراته السابقة عن طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة والعلاقات التنظيمية القائمة بها ، بالاضافة الى المشاهدة والاستفسار وفحص أوراق العمل لهذه المنشأة عن الفترات السابقة اذا كان قد سبق له مراجعة عملياتها . أما فى حالة تنفيذ المراجعة للمرة الأولى فى هذه المنشأة فان الأمر يتطلب من المراجع الحصول على وثائق مكتوبة عن نظام

الرقابة الداخلية بها ، ومن أمثلة هذه الوثائق الخريطة التنظيمية ، خرائط التدفق ، ودليل الاجراءات .

وتوضح الخريطة التنظيمية الادارات الرئيسية بالمنشأة والأقسام التابعة لكل منها مما يساعد المراجع فى التعرف على مدى الفصل بين المسئوليات الوظيفية كما يبين دليل الاجراءات كيفية تدفق العمليات المالية للمنشأة والمسئولية عن التصريح بهذه العمليات وتنفيذها ، والمحاسبة عنها .

وفى ضوء هذه الدراسة والتقييم ، وقياسا على خصائص ومقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية ، يقرر المراجع مدى كفاية الضوابط القائمة فى هذا النظام ومن ثم أمكانية الاعتماد عليه فى تنفيذ عملية المراجعة وذلك بعد التحقق من الالتزام بتطبيق هذه الضوابط .

ثانيا : الدراسة التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية

اذا توصل المراجع – فى ضوء دراسته المبدئية لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة – الى قرار بامكانية الاعتماد على هذا النظام فان الامر يتطلب الدخول فى دراسة تفصيلية لهذا النظام ومايتفرع عنه من نظم للرقابة على ممتلكات والتزامات هذه الوحدة ومايرتبط بها من مصروفات وايرادات . وفى هذه الدراسة التفصيلية يتحقق المراجع من مدى كفاية الضوابط الداخلية التى يستند عليها كل نظام من الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاخطاء التى يمكن حدوثها فى كل من هذه الانظمة الفرعية .

ومن ناحية اخرى اذا وجد المراجع ان نظام الرقابة الداخلية ينطوى على نقاط ضعف تؤثر بشكل جوهرى فى دقة البيانات المحاسبية ومن ثم عدالة عرض القوائم المالية ، فان الامر لايتطلب اى دراسة تفصيلية لهذا النظام وعلى المراجع فى هذه الحالة ان يقرر احد امرين :

١ - ان يستمر فى عملية المراجعة اذا كان بإمكانه تعويض القصور – أو نقاط

الضعف – فى نظام الرقابة الداخلية بفحص شامل للعمليات التى تتأثر بهذا القصور ، وابداء اى تحفظات قد يراها ضرورية فى تقرير المراجعة .

٢ – أو ان ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن ابداء الرأى اذا كانت نقاط الضعف فى النظام بالدرجة التى تجعل هذا النظام وكأنه غير موجود ومن ثم تؤثر بشكل جوهرى فى مدى عدالة عرض القوائم المالية للوحدة محل المراجعة .

ثالثا : اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

اذا اسفرت الدراسة الاولية والتفصيلية لنظام الرقابة الداخلية عن لمكانية الاعتماد على هذا النظام فى تنفيذ عملية المراجعة ، فان الامر يتطلب من المراجع اجراء اختبار للتحقق من مدى التزام ادارة المنشأة والعاملين بها بالضوابط الرقابية الموضحة بالنظام الموضوع للرقابة على عمليات هذه المنشأة .

ويهدف اختبار الالتزام بالرقابة الداخلية Compliance Test الى التاكد من ان الضوابط الرقابية المطبقة بالفعل تتفق مع تلك الموضحة بدليل الاجراءات والوثائق الاخرى التى قدمتها ادارة المنشأة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية بهذه المنشأة .

ويمكن التحقق من الالتزام ببعض الضوابط الداخلية عن طريق المشاهدة الشخصية للمراجع ومثال ذلك الالتزام بالفصل بين المسئوليات الوظيفية . وقد يتطلب التحقق من هذا الالتزام ان يأخذ المراجع عينة من العمليات المالية ويتتبعها من خلال النظام القائم بالفعل والتعرف على الضوابط التى تمر بها هذه العمليات ومدى توافقها مع تلك الموضحة بدليل الاجراءات المقدم له من ادارة المنشأة ، فاذا افترضنا ان نظام الرقابة الداخلية للمبيعات الآجلة وفقا لدليل الاجراءات فى احدى المنشآت يحتوى على الضوابط والاجراءات الرقابية التالية :

- الفصل بين مسئولية التصريح بالبيع الآجل (مدير الائتمان) ، تسليم البضاعة ، الاثبات بالدفاتر ، تحصيل قيمة المبيعات من العملاء .
- يتم تحرير فواتير البيع من واقع اوامر البيع المعتمدة من مدير الائتمان ويرفق بها اذن تسليم الاصناف المباعة للعميل .
- يتم اثبات المبيعات الآجلة فى يومية المبيعات الآجلة والترحيل من واقع الفواتير مباشرة لدفتر استاذ مساعد العملاء .

ويمكن ان يتم اختبار الالتزام بهذه الاجراءات والضوابط بأخذ عينة من فواتير البيع والتحقق مما يلى :

- مشاهدة العاملين فى اداء واجباتهم للتحقق من الالتزام بالفصل بين الواجبات الوظيفية الموضحة بدليل الاجراءات .
- مطابقة كل فاتورة مع أمر البيع واذن تسليم البضاعة المقابلان لهذه الفاتورة.
- التحقق من وجود توقيع مدير الائتمان على امر البيع المرفق مع الفاتورة.
- تتبع اثبات هذه الفواتير فى يومية المبيعات وترحيلها فى دفتر استاذ العملاء.

ويمكن ان يؤدى اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الى احد النتائج التالية:

١ - ان نظام الرقابة الداخلية المطبق بالفعل يتفق مع ماهو موضح بخصوص هذا النظام بالخريطة التنظيمية ودليل الاجراءات المقدم للمراجع من ادارة المنشأة . وفى هذه الحالة يحتاج المراجع الى اختبارات محدودة للعمليات والقوائم المالية لابداء رأيه عن مدى عدالة عرض هذه القوائم .

٢ - ان نظام الرقابة الداخلية يبدو مقنعا وفقا للدراسة والتقييم المبدئى الا انه لا يطبق بالفعل (قصور فى الالتزام) ، وهذا الوضع يقود المراجع الى

التساؤل : هل هذا القصور يمكن ان يترتب عليه اخطاء جوهرية تؤثر فى عدالة عرض القوائم المالية ؟ فاذا كانت الاجابة عن هذا التساؤل بالنفى يمكن للمراجع ان يغض نظره عن هذا القصور فى الالتزام ودون ما حاجة الى التوسع فى اختبارات المراجعة . أما اذا كان هذا القصور يمكن ان يؤدى الى اخطاء جوهرية ولكن ماهو مطبق لا يبعد كلية عن الضوابط الموضوعية فيتعين على المراجع ان يتوسع فى الاختبارات لتعويض مثل هذا القصور .

٣ - اذا كان نظام الرقابة الداخلية يعتبر مقنعا بدرجة معقولة ولكن لا تلتزم المنشأة بتطبيق هذا النظام كلية ، فان الامر يتطلب من المراجع ان يبدى رأيا متحفظا عن القوائم المالية لهذه المنشأة أو ان ينسحب من عملية المراجعة .

ويستخلص مما سبق انه استنادا الى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بهذا النظام يصبح المراجع فى وضع يمكنه من اجراء حكمين بخصوص عملية المراجعة أولهما : يتعلق بقدر ادلة الاثبات التى يتعين على المراجع تجميعها للتحقق من ارصدة الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية . وثانيهما : ويعتبر منتج عرضى (ثانوى) By - Product لعملية المراجعة ويتعلق بمدى جوهرية نقاط الضعف التى اكتشفها المراجع فى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الامر الذى يحدد مدى ضرورة التقرير عن هذه النقاط لادارة المنشأة . وقد يبدى المراجع رايه بخصوص تحسين نظام الرقابة الداخلية على الرغم ان ابداء هذا الرأى ليس مطلوبا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

رابعا : التقرير عن نظام الرقابة الداخلية

قد يكلف المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير بخصوص هذا النظام كمهمة مستقلة عن تنفيذ عملية المراجعة . وقد تكون دراسة وتقييم نظام

الرقابة الداخلية جزءاً من تنفيذ عملية المراجعة ، وفى هذه الحالة يعتبر التقرير عن هذا النظام بمثابة منتج عرضى (ثانوى) لعملية المراجعة .

ولايعتبر التقرير عن نظام الرقابة الداخلية جزءاً من مسئوليات المراجع وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وانما يمكن النظر اليه كخدمة اضافية يقدمها المراجع لادارة المنشأة . وغالبا مايتطلب الامر تقديم مثل هذا التقرير فى حالة وجود نقاط ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة محل المراجعة يمكن ان تؤثر بشكل ملموس على القوائم المالية التى تعدها ادارة هذه المنشأة .

ويتم ابلاغ ادارة المنشأة عن نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية اما شفاهة أو فى صورة خطاب يوجه لمدير المنشأة أو رئيس مجلس ادارتها ، وان كان من المفضل ان يكون التقرير عن هذه النقاط فى شكل مكتوب .

ويتضمن الخطاب (التقرير) الذى يقدم للادارة فى هذا الشأن نقاط أساسية معينة من ابرزها الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية ، والمحددات على مثل هذا التقييم باعتباره مجرد جزء من تنفيذ عملية المراجعة ، ثم عرض لنقاط الضعف فى النظام ومدى تأثيرها على القوائم المالية وبالتالى تقرير المراجعة . ويجب ان يحتفظ المراجع بنسخة من هذا التقرير لمتابعة الخطوات التصحيحية التى قد تتخذها ادارة المنشأة لمعالجة هذه النقاط خلال فترة المراجعة التالية .

الباب الخامس

الأساليب الفنية للمراجعة

الفصل الاول
أدلة الاثبات فى المراجعة

أولا : طبيعة أدلة الاثبات فى المراجعة

تعرف أدلة الاثبات - بصفة عامة - بأنها تلك البيانات والمعلومات والحقائق التى يستند اليها الفرد فى حكمه واستنتاجاته عن قضية أو موضوع معين .

فى مجال المراجعة تعرف أدلة الاثبات بالمعلومات والحقائق التى يستند اليها المراجع فى تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التى تتضمنها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة فى ضوء القو والأصول المحاسبية المتعارف عليها . وطبقا لمعايير العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة يتعين على مراجع الحسابات أن يحصل على أكبر قدر ممكن من دلة الاثبات حتى يتسنى له تكوين رأى سليم من الناحية المهنية عن مدى دلالة وصدق الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة .

ثانيا :خصائص أدلة الاثبات فى المراجعة

يقتضى الأمر أن تتوافر لأدلة الاثبات فى المراجعة خاصيتين أولهما : ان تكون كافية ، وثانيهما : أن تفى بالغرض المستخدمة من أجله .

١ - أن تكون أدلة الاثبات كافية Sufficiency of Evidence

عندما تكون أدلة الاثبات التى يحصل عليها المراجع بالقدر الكافى والضرورى لتدعيم رأيه عن القوائم المالية المنشورة فان خاصية الكفاية فى هذه الأدلة يتم استيفائها . ونظرا لأن عملية المراجعة غالبا ماتتم باستخدام عينات(١) مـن بيانات البنـــــود

---

(١) سوف نتناول اسلوب العينات بالفصل التالى .

الظاهرة بالقوائم المالية فان التساؤل الذى يتبادر للقارىء ماهو القدر الكافى من أدلة الاثبات ، والى اى مدى يكون حجم العينة ملائما لدعم رأى المراجع . بالرجوع الى معايير المراجعة - السابق عرضها - نجد ان هذه المعايير لم تضع حدودا لمعنى القدر الكافى من أدلة الاثبات كما أن تحديد حجم العينة يترك للتقدير الشخصى للمراجع فى ضوء واقع وظروف كل منشأة ، لذلك مايمكن ان نقدمه فى هذا الصدد هو الاعتبارات التى يمكن ان تساعد المراجع فى اتخاذ مثل هذه القرارات اى **اعتبارات تحديد القدر الكافى من أدلة الاثبات وحجم العينة وهى :**

(أ) طبيعة البند محل الفحص .

(ب) الأهمية النسبية للأخطاء الممكن حدوثها فى البند محل الفحص .

(جـ) درجة المخاطرة المحيطة بالبند محل الفحص .

(د) نوع الأدلة المتاحة للمراجع ومدى ملائمة استخدامها للبند محل الفحص.

(هـ) تكلفة الحصول على الدليل ومدى تأثيره فى تكوين رأى المراجع بما يتفق وقواعد الأمانة المهنية فى أداء مهمته .

٢ - **أن تفى أدلة الاثبات بالغرض** Competency of Evidence عندما تكون أدلة الاثبات صالحة وملائمة وموضوعية لفحص بند معين من بنود الحسابات فانها تصبح وافية بالغرض وتشير صلاحية دليل الاثبات الى نوعية الدليل ومدى تأثيره فى رأى المراجع واستنتاجاته ، فاذا كنا بصدد فحص حساب اى اصل من الأصول الملموسة (كالمخزون مثلا) فان رؤية المراجع للمخزون على الطبيعة بالمخزن يعطى للمراجع القناعة بوجود هذا الأصل . وتشير **ملائمة** دليل الاثبات الى ارتباط هذا الدليل بالبند محل الفحص ، فلكى تتحقق المراجع من وجود حسابات العملاء (أى التحقق من أرصدة العملاء الظاهرة بميزانية المنشأة) يمكن للمراجع ان

يحصل من العملاء على مصادقات مباشرة عن مديونياتهم للمنشأة ، ولكى يتحقق المراجع من ملكية أصل ثابت للمنشأة يمكنه الحصول على شهادات من الغير (كشهادة من الشهر العقارى عن ملكية الأرض أو العقار) تؤكد ملكية هذا الأصل للمنشأة . وتشير موضوعية دليل الاثبات الى عدم تأثره بشخص المراجع بمعنى انه لو عرض نفس الدليل على أكثر من مراجع لوصلوا الى نفس الاستنتاجات ، فالمستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومحاضر فحصها واستلامها وأذون الصرف الصادرة لسداد قيمتها فى مجموعها تعطى القناعة لأى مراجع بحدوث عملية الشراء وجديتها .

ثالثا : أنواع أدلة الاثبات فى المراجعة

يمكن تصنيف أدلة الاثبات فى المراجعة بصفة عامة الى ثلاثة أنواع اساسية هى :

١ - أدلة اثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة

وتشمل هذه الأدلة دفاتر وسجلات المنشأة والتى تم إعداد القوائم المالية على أساسها (دفاتر يومية ، دفاتر أستاذ ، سجلات مساعدة) ، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة لبعض العمليات مثل فواتير البيع ، كشوف المرتبات والاجور ، اذون صرف وتحصيل النقدية ، اذون الاضافة والصرف بالمخازن ، نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة، الشهادات والاقرارات التى يحصل عليها المراجع من ادارة المنشأة، قرارات مجلس ادارة الوحدة .

٢ - أدلة اثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية

وتشمل هذه الأدلة أوامر البيع الواردة من العملاء ، وفواتير الشراء الواردة من الموردين ، كشوف حسابات البنوك التى تتعامل معها الوحدة ، بوالص التأمين على الأصول والواقع أن اعداد هذه الادلة خارج المنشأة تزيد من درجة اعتماد المراجع عليها فى

فحصه وان كان احتفاظ المنشأة بها يقلل نسبيا من هذه الدرجة .

٣ - أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل

وتشمل هذه الأدلة الشهادات والاقرارات الواردة من المتعاملين مع المنشأة والتى تصل منهم بشكل مباشر للمراجع ، العمليات الحسابية التى يقوم بها المراجع بنفسه ، التحقق من الوجود الفعلى للأصول الملموسة والذى يتم تحت اشراف المراجع أو بحضور أحد مساعديه .

من الطبيعى أن يفضل المراجعون النوع الثالث من أدلة الاثبات الأمر الذى قد يدعونا الى اعتبار هذا النوع من أدلة الاثبات بمثابة النوعى الرئيسى لهذه الأدلة وان كانت هناك مواقف وعمليات عديدة يعتمد فيها المراجع على أكثر من نوع من أدلة الاثبات المشار اليها .

رابعا :الأساليب الفنية لتجميع أدلة الاثبات فى المراجعة

تضمن المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى للمراجعة (١) يجب الحصول على أدلة الاثبات الكافية والتى تفى بالغرض عن طريق الجرد الفعلى ، الفحص المستندى ، المصادقات ، الملاحظات والاستفسارات حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه فى القوائم المالية .والواقع أن الاساليب الثلاث الأولى (الجرد الفعلى، الفحص المستندى ، والمصادقات) يمكن أن توفر للمراجع فى حد ذاتها ادلة اثبات قوية ويمكن ان نطلق عليها الأساليب الفنية الرئيسية ، بينما يندرج الأسلوب الرابع (الملاحظات والاستفسارات) بالاضافة الى أساليب أخرى تحت مايمكن ان يسمى بالأساليب الفنية المساعدة نظرا لأن استخدامها يؤدى الى استخدام واحد أو اكثر من الأساليب الرئيسية لتكوين رأى المراجع .

---

(١)أنظر قائمة معايير مراجعة القوائم المالية بالولايات المتحدة الامريكية بالباب الأول من هذا الموقف.

١ - الأساليب الفنية الرئيسية للحصول على أدلة الاثبات

تشمل هذه الأساليب الجرد الفعلى ، الفحص المستندى المصادقات .

أ - الجرد الفعلى **Physical Inspection**

يستخدم هذا الأسلوب للتحقق من الوجود الفعلى للأصول الملموسة (مثل الأصول الثابتة الملموسة كالسيارات ، الاثاث ، الاراضى ، العقارات ، الآلات والمعدات أو المخزون بأنواعه ، أوراق مالية أوراق قبض ، نقدية بالخزينة ، التى تكون فى حيازة المنشأة . فاذا استطاع المراجع معاينة الأصل موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فان ذلك يجعله على قناعة بوجود هذا الأصل . ويستلزم استخدام هذا الأسلوب اتباع ترتيبات معينة بين المراجع والمنشأة لتنفيذ عملية الجرد .

ويفترض فى استخدام هذا الأسلوب أن المراجع يكون على دراية بطبيعة نشاط المنشأة والأصول المستخدمة فيه ، غير أنه فى بعض الأنشطة يلزم توافر خبرات خاصة للوقوف على الحصر العينى للأصول ومدى سلامتها وفى هذه الحالة يستطيع المراجع ان يسترشد بأهل الخبرة فى هذا المجال من خارج المنشأة اذا أمكن أو من داخلها

أسلوب الجرد الفعلى يوفر لنا أحد أدلة الاثبات الأساسية هو الوجود الفعلى للأصل الملموس لكنه لايعطينا اى معلومات اضافية عن ملكية هذه الأصول أو تقييمها .

ب - المراجعة المستندية : **Vouching**

يعتبر هذا الأسلوب من أهم الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات فى المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أداء المراجعة المستندية حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التى تمت بالمنشأة على مدار فترة المراجعة والقيود المحاسبية الخاصة بهذه الأحداث

والتصرفات والتى تستمد منها الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة . ويطلق اصطلاح مسار المراجعة Audit Trail على الدورة المحاسبية للمستندات (المستندات المؤيدة للعمليات - قيدها بدفاتر اليومة - ترحيلها لدفاتر الاستاذ العام والمساعدة) وتتبع هذه الدورة يعطى للمراجع قناعة لمدى دلالة وصحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للمنشأة .

المراجعة المستندية تتطلب أن يفحص المراجع المستند ذاته للتحقق من أنه باسم المنشأة ، ويخص السنة المالية محل الفحص ، وأنه مستند لعملية حقيقة وليس مستنداً وهميا وهو مايستدعى الربط بين المستندات المختلفة للعملية ، على سبيل المثال فى مراجعة المشتريات يتم فحص فواتير الشراء الواردة من المورد مع أوامر الشراء الصادرة من المنشأة للمورد مع محاضر فحص واستلام البضاعة الواردة واذون اضافتها للمخازن حيث أن تطابق هذه المستندات يقنع المراجع بجدية العملية وأنها حقيقية .

وفى المثال السابق بعض المستندات خارجية (فاتورة الشراء) وبعضها نشأ داخل المنشأة (مستندات داخلية) ، ويفضل المراجع دائما المستندات الخارجية نظرا لأنها تتمتع بحجية أكبر ، ومع ذلك فان توافر مستندات خارجية وداخلية لنفس العملية يعد امرا مقبولا فى الممارسة العملية ، وفى بعض المواقف قد لايتوافر للمراجع سوى مستندات داخلية وفى هذه الحالة فانه يلجأ الى دليل أو أدلة اثبات أخرى تؤيد مثل هذه المستندات أو تلغى حجيتها اى يثبت أنها مستندات وهمية .

فى المنشآت الكبرى حيث يستخدم كم هائل من المستندات يصبح الفحص الشامل للمستندات أمرا صعبا ومكلفا بالنسبة للمراجع وبالتالى تكلفة عملية المراجعة والأتعاب التى يطالب بها العميل ، والواقع أن استخدام الأساليب العلمية المتاحة كأسلوب العينات الاحصائية يساعدنا فى التغلب على مثل هذه الأمور .

جـ - نظام المصادقات Confirmations

يستخدم هذا الأسلوب بهدف الحصول على شهادة أو اقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المنشأة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيانات معينة ، ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الفنية الرئيسية نظرا لأنه يوفر أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل مما يزيد ثقته فيها ودرجة اعتماده عليها .

المصادقات التى يحصل عليها المراجع تساعده فى التحقق من الوجود الفعلى ، الملكية ، القيمة (كأهداف فرعية للمراجعة تساعد فى تكوين رأى المراجع) لبعض الأصول غير الموجودة بحيازة المنشأة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك ، أرصدة العملاء ، أوراق القبض أو الأوراق المالية المودعة لدى البنوك التى تتعامل معها المنشأة ، المخزون المملوك للمنشأة لدى الغير ، وكذا بعض الالتزامات القائمة على المنشأة لمورديها أو فى صورة أوراق دفع أو تسهيلات من البنوك .

يمكن التمييز بين نوعين أساسيين للمصادقات هما المصادقات الايجابية Positive Requests ، والمصادقات السلبية Negative Requests

فى **المصادقات الايجابية** يتطلب الأمر ورود رد من الطرف المرسل اليه المصادقة سواء كان هذا الرد بالموافقة على الرصيد أو بعدم الموافقة عليه ، ولذا يتعين على المراجع عند استخدام هذا الاسلوب (المصادقات الايجابية) أن يتابع ورود هذه المصادقات اليه ويكرر طلبها اذا لزم الأمر . ويستخدم هذا النوع من المصادقات فى حالة الحسابات الهامة لكبار العملاء أو الموردين أو عندما يصل المراجع الى استنتاج من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية مؤداة وجود أخطاء عديدة فى القيد بالدفاتر وبالتالى لايكون مطمئنا الى سلامة أرصدة الحسابات اى أن هناك درجة عالية من المخاطر تحيط بالبنود المطلوب المصادقة عليها بشكل ايجابى .

وفى .. المصادقات السلبية لايتطلب الأمر ضرورة وورود رد من الطرف المرسل اليه المصادقة حيث يعتبر عدم رده عليها خلال فترة معينة بمثابة موافقة ضمنية منه على وجود هذا الرصيد وصحته بالرغم من أن هذا الافتراض ليس بالضرورة ان يكون افتراضا صحيحا فقد يكون عدم الرد من الطرف الآخر راجعا الى اهماله أو عدم وصول المصادقة أساسا اليه . ويستخدم المراجع هذا الأسلوب بالنسبة للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة نسبيا لعدد كبير من المتعاملين وأن درجة الخطر المحيطة بهذه الحسابات ضئيلة أو منعدمة .

٢ - الأساليب الفنية المساعدة للحصول على أدلة الاثبات :

تشمل هذه الأساليب نظام الملاحظات والاستفسارات ، المراجعة الحسابية، المراجعة الانتقادية ، الفحص التحليلى للحسابات .

أ - نظام الملاحظات والاستفسارات Observations & Inquiry

تعتبر الملاحظات أسلوب مباشر للحصول على أدلة الاثبات فى المراجعة، فمن الممكن للمراجع أن يلحظ وجود ظاهرة معينة أو أحداث تقع بالمنشأة . غالبا مايستخدم اسلوب الملاحظات فى التحقق من مدى صلاحية العمليات (أى فحص نظام الرقابة الداخلية) أو اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية على العمليات . ويساعد هذا الأسلوب ايضا فى التحقق من الوجود الفعلى عند ملاحظة المراجع لاجراءات الجرد الفعلى أو عندما يلحظ وجود الة جديدة بالمنشأة فان هذه الملاحظة تقود الى فحص سجلات الأصول الثابتة للتحقق من اثبات هذه الآلة وحساب الاهلاك المناسب لها عن فترة استخدامها حتى نهاية السنة المالية ، ويعنى ذلك أن الملاحظات غالبا ماتؤدى بالمراجع الى استخدام المراجعة المستندية للتحقق من استيفاء

الأهداف الأخرى لمراجعة البند الذى وردت الملاحظة عنه .

ويقوم نظام الاستفسارات على توجيه المراجع لمجموعة من التساؤلات الى بعض العاملين بالوحدة محل المراجعة ، ويستخدم هذا الأسلوب فى كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة (التخطيط لعملية المراجعة - دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية - اجراء الاختبارات والحصول على أدلة الاثبات) . هذا الأسلوب يمكن الاعتماد عليه عندما يكون موظفى الوحدة محل المراجعة يتمتعون بالامانة والصدق وبالتالى ثقة المراجع فى ردودهم على الاستفسارات ومع ذلك لايجب ان يستخدم فى حد ذاته حيث يجب دعمه بالأساليب الرئيسية للحصول على أدلة الاثبات .

ب - المراجعة الحسابية : Recomputation

يستخدم هذا الأسلوب للحصول على دليل اثبات حول دقة العمليات الحسابية وبصفة خاصة للتحقق من سلامة عمليات الجمع والترحيل وترصيد الحسابات المختلفة على سبيل المثال العمليات الحسابية المتعلقة بالاهلاكات ، الديون المشكوك فى تحصيلها ، المصروفات والايرادات المقدمة أو المستحقة تجميع أرصدة مفردات الحسابات الفرعية ومقارنة مجموعها مع رصيد الحساب الاجمالى للرقابة عليها . المراجعة الحسابية غالبا مايصاحبها استخدام أحد الأساليب الفنية الرئيسية كالمراجعة المستندية أو المصادقات أو الجرد الفعلى .

جـ - المراجعة الانتقادية : Scanning

يقوم هذا الأسلوب على التمعن فى الأرقام التى تتضمنها الحسابات المختلفة والنظرة الفاحصة الدقيقة للمراجعة واحساسه بالأرقام ، والتى يمكنه من خلالها اكتشاف الامور الشاذة أو غير الطبيعية . وفى هذا الأسلوب يستخدم المراجع خبراته ومواهبه الخاصة ومعلوماته

المحاسبية فى اجراء عملية الفحص فاذا كان رقم الاهلاك السنوى فى الوحدة محل المراجعة يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ولم تحدث اضافات أو استبعادات للأصول الثابتة خلال العام ولم تغير الوحدة من الطريقة المتبعة فى قياس الاهلاك فان زيادة أو نقص قيمة الاهلاك السنوى عن مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه يلفت نظر المراجع الى حدوث خطأ معين فى قياس الاهلاك أو وجود اضافات او استبعادات لم تسجل بالدفاتر وحسب عنها اهلاك ، وكمثال آخر اذا كانت الوحدة تسدد قيمة مشترياتها من أحد الموردين آخر كل شهر فان وجود رصيد دائن لهذا المورد فى تاريخ نهاية السنة المالية يمكن أن يلفت نظر المراجع لوجود أمر غير عادى فيما يتعلق بالسداد لهذا المورد ويمكن ان يؤدى ذلك الى استخدام أساليب اخرى كالاستفسارات أو المراجعة المستندية للمعاملات مع هذا المورد .

د - الفحص التحليلى للحسابات Analytical Review

يستخدم هذا الأسلوب للحصول على دليل اثبات للأمور غير العادية مثل أسلوب المراجعة الانتقادية . ويمكن ان يستخدم المراجع هذا الأسلوب فى المراحل المختلفة للعمل الميدانى لأداء عملية المراجعة ، فعند التخطيط لعملية المراجعة يمكن ان يستفيد المراجع من هذا الأسلوب فى تحديد البنود التى تحتاج لمزيد من الاهتمام ، وعند تجميع أدلة الاثبات يمكن الاستفادة بهذا الأسلوب فى تعزيز الأدلة التى تم الحصول عليها فعلى سبيل المثال بعد اجراء الاختبارات الأساسية على ايراد المبيعات وتكلفة المبيعات من المفيد أن يتم تحليل هذين الحسابين على أساس شهرى مثلا والربط النسبى بين مبيعات كل شهر وتكلفة المبيعات فى ذات الشهر حيث تكون هناك علاقة شبة ثابتة تقريبا بين هذين البندين ومن ثم فان الزيادة أو النقص غير العادى فى

هذه النسبة يعطى للمراجع مؤشرا عن أمور غير عادية مما يتطلب اعادة فحص المبيعات أو / وتكلفة المبيعات ، أو فحص ايرادات الاستثمارات مع ربطه بتحليل هذه الاستثمارات ، أو تحليل حسابات المدينين وربطة بالقيمة المقدرة لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

خامساً : علاقة أدلة الاثبات باختبارات وأهداف المراجعة :

عند مراجعة أى بند من بنود الحسابات الواردة بالقوائم المالية المنشورة يبدأ المراجع عادة بتحديد أهداف مراجعة هذا البند ثم يحدد الأساليب الفنية التى يمكنه استخدامها لتجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لفحصه ويلى ذلك تحديد الاختبارات المناسبة لمراجعة هذا البند .

الخطوات المنطقية والعملية لتنفيذ عمليات الفحص تبدأ بفحص نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى الوحدة محل المراجعة ، وفى ضوء نتيجة هذا الفحص تبدأ مجموعة من الاختبارات تشمل اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، الاختبارات الأساسية على عمليات الوحدة ، والاختبارات ذات الغرض المزدوج .

١ - اختبارات الالتزام Compliance Tests

تهدف هذه الاختبارات الى توفير معلومات للمراجع (أدلة اثبات) بخصوص التزام العاملين بالوحدة محل المراجعة بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية القائم بها والذى قام المراجع بدراسته وتقييمه مكتبيا . ولتحقيق هذا الهدف يختار المراجع عينة من العمليات (عملية شراء ، عملية بيع ، ٠٠٠) ويتتبع مسار تنفيذ هذه العملية من بدايتها وحتى اثباتها بالدفاتر والسجلات الرئيسية والمساعدة . فى حالة تطابق خطوات التنفيذ الفعلى مع الخطوات الموضحة بنظام الرقابة الداخلية يتوافر للمراجع دليل اثبات بالتزام العاملين بالوحدة بنظام الرقابة الداخلية القائم بها وهو مايوفر للمراجع معلومات حول صلاحية

واكتمال العمليات كأحد أهداف المراجعة .وفى تطبيق اختبارات الالتزام يمكن للمراجع استخدام بعض الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات لعل أهمها اسلوب الملاحظات والاستفسارات ، أسلوب الفحص المستندى للعمليات .

٢ - الاختبارات الأساسية Substantive Tests

فى ضوء نتيجة اختبارات الالتزام يصبح المراجع فى موقف يمكنه من تحديد مدى وطبيعة الاختبارات الأساسية التى يجريها على عمليات الوحدة محل المراجعة لتوفير معلومات (أدلة اثبات) حول استيفاء الأهداف وراء مراجعة كل بند كالتحقق من وجوده أو حدوثه ، ملكيته ، تقييمه ، التوزيع الزمنى السليم ، الافصاح المهنى الأمين عن هذا البند بالقوائم المالية . وغالبا يحاول المراجع ان يحصل على معلومات وحقائق (أدلة اثبات) تعطيه قناعة عن تحقيق أكثر من هدف من الأهداف المذكورة أخذا فى الاعتبار طبيعة هذا البند حيث من النادر ان يصل المراجع الى قناعة حول عدالة عرض اى بند لمجرد تحقيق هدف واحد من أهداف مراجعة هذا البند . وفى تطبيق الاختبارات الأساسية يستخدم المراجع العديد من الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات ، مع مراعاة طبيعة البند وملائمة الأسلوب لفحصه ، لعل أهمها أسلوب الجرد الفعلى ، أسلوب المراجعة المستندية، المصادقات ، الملاحظات والاستفسار ، ومراجعة العمليات الحسابية ، المراجعة الانتقادية ، الفحص التحليلى للحسابات .

٣ - الاختبارات ذات الفرض المزدوج Dual - Purpose Tests

فى النوعين السابقين من الاختبارات لعلنا قد لاحظنا ان اختبارات الالتزام تساعد فى توفير معلومات للمراجع (أدلة اثبات) حول تحقيق هدف صلاحية المعلومات واكتمالها ، بينما تساعد الاختبارات

الأساسية فى توفير معلومات حول تحقيق الأهداف الفرعية الأخرى للمراجعة . الاختبارات ذات الغرض المزدوج تهدف الى توفير معلومات للمراجع حول تحقيق الأهداف التى تستخدم فيها اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية . فاذا أدى الاختبار الى توفير معلومات عن مدى صلاحية المعاملات واكتمالها بالاضافة الى هدف آخر كالتحقق من الوجود أو التقييم يمكن أن يطلق عليه اختبار ذات غرض مزدوج ، فعندما يتم فحص حسابات المخزون بالربط مع نظام الرقابة الداخلية على المخزون يتوافر للمراجع معلومات حول صلاحية واكتمال العمليات المتعلقة بالمخزون وقيمة هذا المخزون . ويستخدم فى تطبيق هذه الاختبارات بعض الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات لعل أهمها الفحص والمراجعة المستندية .

وفى ضوء ماتقدم يتضح للقارىء العلاقة الوطيدة التى تربط بين (أهداف المراجعة - اختبارات المراجعة - أدلة الاثبات والأساليب الفنية للحصول عليها) وهو مايعتبر فى رأينا جوهر العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة .

سادساً : علاقة أدلة الاثبات بالأهمية النسبية والخطر النسبى

يعتبر اصطلاح الأهمية النسبية Materiality من الاصطلاحات شائعة الاستخدام فى الدراسات العلمية والممارسة العملية للمحاسبة والمراجعة . فى المحاسبة تقاس أهمية البند فى ضوء نسبته الى بند آخر كنسبة مصروف معين الى اجمالى الايرادات أو قيمة الأخطاء فى بند معين الى اجمالى قيمة هذا البند ، وفى ضوء هذه النسبة يقرر المحاسب مدى أهمية هذا البند ومن ثم درجة الاهتمام التى يحظى بها . وفى المراجعة يرتبط هذا الاصطلاح بالمشكلات المتعلقة بالاجراءات المحاسبية لمعالجة بند معين أو الافصاح عنه بالقوائم المالية بواسطة الوحدة محل المراجعة والمشكلة التى تواجه المراجع نفسه فى تكوين رأى فنى عن هذا البند .

وفى ظل عدم وجود حدود فاصلة للتطبيق العملى لمفهوم الموضوعية فى المحاسبة ، فان الممارسة العملية لمهنة المراجعة قد أسفرت عن وضع خطوطا عريضة للمواقف التى يتعين على المراجع أن يستخدم تقديره الشخصى لمدى اهميتها النسبية وبالتالى قدر المعلومات والحقائق (أدلة الاثبات) التى يقرر الحصول عليها لاصدار حكم مهنى سليم عند مواجهة مثل هذه المواقف والتى من أمثلتها :

١ - التغير الجوهرى فى بعض البنود ، ويتعين على المراجع أن يتحرى عن أسباب ومبررات هذا التغير اثناء فحصه التحليلى للحسابات كأحد الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات .

٢ - النتائج المترتبة على وجود نقاط للضعف فى نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة ومدى أهميتها من وجهة نظر المراجع وهو ماقد يتطلب تكثيف الاختبارات الأساسية على هذه النقاط لتوفير قدر أكبر من المعلومات حول نتائجها وآثارها ومدى أهمية الافصاح عنها لقارىء القوائم المالية .

٣ - مدى الابتعاد عن تطبيق القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو الاخطاء فى المعالجة المحاسبية لبند معين وأهمية الآثار المترتبة على ذلك وما اذا كان المراجع - فى تقديره الشخصى - يرى اتخاذ اجراء معين أو تجميع معلومات اضافية عن هذه الآثار .

٤ - الآثار المالية الناتجة عن الظروف المتعلقة بالوحدة محل المراجعة ومدى أهمية هذه الآثار وما اذا كان المراجع - فى تقديره الشخصى - يرى اتخاذ اجراء معين أو تجميع معلومات اضافية عنها أو الافصاح عنها فى تقريره .

وفى ضوء ماتقدم فان تطبيق مفهوم الأهمية النسبية فى مجال المراجعة يؤثر على قدر المعلومات والحقائق (أدلة الاثبات) التى يحتاج اليها المراجع

لتكوين رأيه المهنى عن مدى دلالة وصدق الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة ومدى أهمية الافصاح فى تقريره عن الأمور التى يرى أهميتها لقارىء هذه القوائم .

ويشير اصطلاح الخطر النسبى Relative Risk الى قابلية البند للسرقة أو الغش والاختلاس واذا كان اصطلاح الأهمية النسبية يرتكز على حجم أو قيمة البند أو الخطأ فيه ، فأن اصطلاح الخطر النسبى يرتكز على الظروف المحيطة بالبند بغض النظر عن حجمه أو قيمته ، فعلى سبيل المثال بند نقدية بالخزينة على الرغم من ضآلة رصيده (حجمه) فى شركة صناعية كبرى بالمقارنة مع قيمة بند آلات ومعدات الا ان النقدية بالخزينة تكون أكثر عرضة للاختلاس والسرقة من بند الآلات والمعدات ، ومن ثم فان الخطر النسبى المحيط ببند النقدية يكون أكبر منه بالنسبة لبند الآلات والمعدات . وبصفة عامة فان هناك علاقة طردية قوية بين درجة الخطر النسبى المحيط بأحد بنود القوائم المالية وكم ونوعية أدلة الاثبات التى يجب توافرها للمراجع للتحقق من صحة ودلالة الارقام الخاصة بهذا البند بالقوائم المالية المنشورة ، ولعل ذلك يبرر تركيز المراجعون على بنود الأصول المتداولة عند تنفيذ عملية المراجعة بدرجة تفوق بكثير تركيزهم على بنود الأصول الثابتة .

الفصل الثانى
العينات الاحصائية
واستخداماتها فى المراجعة

أولا : الحاجة الى العينات فى المراجعة

مع تطور حجم المشروعات واتساع نطاق نشاطها تطورت المراجعة وبدأ نطاق المراجعة الكاملة يضيق اعتمادا على مايوفره نظام الرقابة الداخلية من ضوابط على التصرفات ودقة البيانات مما أدى الى انتشار أسلوب الاختبار أو مايطلق عليه المراجعة الاختبارية فى تنفيذ عملية المراجعة .

وترتكز المراجعة الاختبارية الى اختيار عينة من العمليات وفحصها فحصا شاملا وتعميم نتائج فحص هذه العينة على باقى المفردات التى لم تؤخذ فى العينة فاذا أخذنا عددا من فواتير البيع كعينة فان النتائج التى نتوصل اليها من فحصنا لهذه الفواتير (العينة) تنصرف الى باقى فواتير البيع ، ويعتبر هذا التعميم صحيحا فقط اذا كانت العينة المأخوذة وأجرى عليها اختبارات المراجعة تمثل جميع المفردات (المجتمع) المسحوب منه مفردات العينة تمثيلا صحيحا .

عند انتشار المراجعة الاختبارية واعتماد المراجعون على أسلوب العينات فى تنفيذ عملية المراجعة ظهرت المعاينة الحكمية Judgmental Sampliing أو مايطلق عليه فى الممارسة العملية " اسلوب الجشنى والذى يقوم على اختبار بعض شهور السنة المالية – بناء على التقدير الشخصى للمراجع – واجراء المراجعة الشاملة للعمليات خلال الشهور التى تم اختيارها كعينة . ونظرا لأن استخدام العينات الحكمية يمكن ان يؤدى الى استنتاجات مضللة فى حالة عدم تماثل الظروف فى الاشهر التى وقع عليها الاختيار مع باقى أشهر السنة المالية ، كما أن العاملين بالمنشأة يمكنهم إدراك الاشهر التى يقع عليها اختيار المراجع دائما ويرتكبون أخطاء متعمدة فى أشهر اخرى لذا فقد تحول اهتمام المراجعون الى استخدام أسلوب العينات الاحصائية بدلا من العينات الحكمية .

تستند أساليب المعاينة الاحصائية على قوانين الاحتمالات فى اختيار مفردات العينة من المجتمع محل الاختبار (١) . فى العينات الاحصائية يمكن للمراجع ان يبعد عن التحيز الشخصى فى اختيار مفردات العينة وحجم العينة حيث تستخدم قوانين احصائية لتحديد حجم العينة كما تستخدم الجداول الاحصائية لاختيار مفردات هذه العينة . ومع ذلك فان استخدام العينات الاحصائية فى المراجعة ليس بديلا للحكم المهنى للمراجع وانما هى فقط توفر معلومات موضوعية (أدلة اثبات) للمراجع تساعده فى التوصل الى استنتاجات عن خصائص معينة بالمجتمع محل الفحص تتعلق بتقدير صفات أو بتقدير متغيرات فى هذا المجتمع . **المعاينة لتقدير الصفات** Attribute Sampling تستخدم للاستدلال على مدى توافر صفة معينة مثل الالتزام أو عدم الالتزام بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وهو مايمكن قياسه بتكرار مخالفة قواعد او اجراءات الرقابة الداخلية بالمنشأة ، لذا فان هذا النوع من المعاينة (تقدير الصفات) يمكن استخدامه فى اجراء اختبارات الالتزام Compliance Tests . **أما المعاينة لتقدير متغيرات** Variables Sampling فتستخدم للاستدلال عن النواحى الكمية (الرقمية) كالفروق بين القيمة الدفترية والقيمة التى توصل اليها المراجع لبند معين (كالفرق بين ارصدة العملاء بالدفاتر وارصدتهم الواردة بالمصادقات) ، وهذا النوع من المعاينة يستخدم فى اجراء الاختبارات الاساسية Substantive Tests على عمليات المنشأة .

---

(١) يقصد بالمجتمع كافة البنود التى تتصف بصفة او صفات مشتركة . وفى مجال المراجعة قد يكون المجتمع كل المستندات أو مستندات البيع فقط أو كل أصناف المخزون أو جميع أرصدة حسابات الموردين فى تاريخ معين أو جميع قيود اليومية العامة أو جميع قيود يومية فرعية معينة . أما العينة فهى تمثل بعض مفردات المجتمع المسحوبة منه كبعض مستندات البيع أو بعض أصناف المخزون .

ثانيا :أنواع العينات الاحصائية المستخدمة فى المراجعة

. سواء تمت المعاينة الاحصائية بقصد تقدير الصفات أو بقصد تقدير المتغيرات فان طريقة الاختيار العشوائى للعينة تعتبر الطريقة المثلى لاختيار العينات الاحصائية حيث يكون لكل مفردة فى المجتمع فرصة متكافئة (احتمال متسلو) فى سحبها ضمن مفردات العينة وبذلك تكون العينة ممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا ، بالاضافة الى أن اتباع هذه الطريقة يسمح باستخدام قوانين نظرية الاحتمالات فى الاحصاء فى كافة خطوات عملية المعاينة حتى استخلاص النتائج. وفى ظل طريقة الاختيار العشوائى فان الأنواع الاكثر استخداما للعينات الاحصائية العشوائية هى العينة العشوائية غير المقيدة ، العينة العشوائية المنتظمة، العينة العشوائية الطبقية .

١ - العينة العشوائية غير المقيدة Unrestricted Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض تماثل وحدات المجتمع التى تسحب منه العينة ، وأن كل مفردة بالمجتمع (مستند ، قيد ، صنف ، حساب،...) أو مجموعة متماثلة من هذه المفردات لها احتمال متساوى فى سحبها ضمن مفردات العينة . ويتعين على المراجع أن يحدد مسبقا كود معين لكل بند (عادة يكون رقم الفاتورة أو رقم الصنف أو رقم الحساب،..) فى المجتمع . ويتم تحديد حجم العينة المناسب لاستخلاص النتائج المعبرة والتى يمكن للمراجع الاعتماد عليها . وباستخدام جداول(١) الأرقام العشوائية Random numbers tables يمكن تحديد نقطة البداية عشوائيا والسير بالجدول أفقيا أو رأسيا أو على الأقطار لتحديد عدد من الأرقام يعادل عدد مفردات العينة ، بالربط بين هذه الأرقام والكود المحدد مسبقا للمفردات يمكن تحديد البنود التى تضمها العينة وتخضع للفحص أو

---

(١) مرفق هذا الجدول فى نهاية هذا الفصل (جدول رقم ١)

الاختيار . فى العينة العشوائية المقيدة لايسمح باعادة مفردة سبق سحبها الى المجتمع مرة أخرى حتى لايتكرر سحبها .

مثال :

اذا كنا بصدد مراجعة قسائم البيع لجمعية تعاونية استهلاكية وكان اجمالى عدد هذه القسائم خلال سنة الفحص ٥٥٠٠ قسيمة ذات أرقام مسلسلة تبدأ من ١ حتى ٥٥٠٠ وتم تحديد حجم العينة بعدد ٥٠ قسيمة بيع، وأن الكود الخاص بكل مفردة (قسيمة بيع) هو رقمها المسلسل المطبوع ، وقرر المراجع ان يسحب هذه المفردات باستخدام جداول الأرقام العشوائية بأخذ الأرقام الأربعة من اليسار من كل رقم عشوائى يؤخذ من الجدول واعتباره رقم قسيمة البيع التى تظهر بالعينة ، وحدد نقطة البداية عشوائيا عند رقم ٠٠٩٩٠٥ على أن نستمر بالجدول رأسيا ، فان أرقام قسائم البيع التى تسحب فى العينة (٥٠ قسيمة) تكون كمايلى :

٠٠٩٩ ، ٤٢٤٠ ، ٤٩٤٢ ، ١٧٤٧ ، ١٦٦٧ ، ٢٧٩٢ ، ١٥٥٧

٢٠٩٦ ، ١٦٩٦ ، ٥٤٠٩ ، ٢٦٩٠ ، ٤٢٣٢ ، ٣١٢٩ ، ٢٨٣١

٥٣٧٦ ، ٣٨٧٠ ، ٣٦٨٣ ، ١٧٠٥ ، ٠٤٩٠ ، ٠٢٩٨ ، ١٦٥٠

٥٣٨٥ ، ٠٩٢٢ ، ٢٧٦٨ ، ١٣٨٩ ، ٠٩٩١ ، ٤٤١٩ ، ٠٥٥٦

١١٤٣ ، ٢٩٠٤ ، ٠٦٤٥ ، ٣٨٩٨ ، ١٦٢٧ ، ٠٢٧٠ ، ٣١١٥

١٥٤٢ ، ٠٢٥٤ ، ٢٤٦٩ ، ٠٧٩٩ ، ٢١٥٦ ، ١٤٩٥ ، ٤٤١٩

٤٨٨٥ ، ٢٥٥٥ ، ١١٨٤ ، ١٠٥٦ ، ٣٤١٨ ، ٢١٥٦ ، ٤٩٥١

٤٦٩٩ ، ٤٦٤٠

ويلاحظ أن الرقم ٤٤١٩ تكرر لذلك تؤخذ هذه القسيمة مرة واحدة ليصبح عدد الأرقام العشوائية المختارة ٥٠ رقم وهو يماثل حجم العينة ٥٠ قسيمة بيع ، ويتم اخضاع هذه القسائم للفحص الشامل .

٢ - العينة العشوائية المنتظمة Systematic Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على ذات الافتراضات التى تقوم عليها العينات العشوائية غير المقيدة ، ولعل الفارق الوحيد هو أنه عند سحب مفردات العينة يكون هناك فاصل عددى ثابت بين رقم أو ترتيب كل مفردة فى العينة والمفردة التالية لها . على سبيل المثال اذا كنا بصدد سحب عينة من فواتير الشراء ومن المعروف ان فواتير الشراء الواردة للمنشأة لاتأخذ أرقاما مسلسلة كفواتير البيع لأنها تخضع فقط للتسلسل الرقمى لدى المورد فيمكن فى هذه الحالة ترتيب فواتير الشراء تاريخيا فى ملف مستقل لنفرض أنه يحتوى على ٥٠٠ فاتورة شراء واخترنا حجم عينة ٥٠ فاتورة مع فاصل عددى ١٠ فمن الممكن سحب الفاتورة الأولى فى الترتيب ويليها الفاتورة ١١ فى الترتيب ثم الفاتورة ٢١ فى الترتيب وهكذا حتى الفاتورة ٤٩١ فى الترتيب نكون قد سحبنا ٥٠ فاتورة هى حجم العينة . فى هذه الطريقة تكون نقطة البداية عشوائية ويحدد الفاصل العددى بين كل مفردة والمفردة التالية كمايلى :

الفاصل العددى = حجم المجتمع ÷ حجم العينة

فى المثال الموضح اعلاه الفاصل العددى = ٥٠٠ ÷ ٥٠ = ١٠

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة فى التطبيق العملى ومن ثم فهى اقل تكلفة وجهدا عن الطريقة السابقة .

٣ - العينة العشوائية الطبقية Stratified Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض عدم تماثل وحدات المجتمع الذى تسحب منه العينة ، ومن ثم يمكن تقسيم هذا المجتمع الى طبقات على

أن تؤخذ من كل طبقة عينة فرعية باستخدام العينة العشوائية غير المقيدة أو العينة العشوائية المنتظمة ، مجموع العينات الفرعية لطبقات المجتمع تمثل العينة الممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا . فاذا كنا بصدد مراجعة الحسابات الجارية للعملاء بأحد البنوك وكان لدينا فئتين من هؤلاء العملاء (كبار عملاء البنك ، عملاء عاديين) ، وعادة مايكون عدد عملاء الفئة الأولى قليلا لكن تعاملاتهم وأرصدتهم ذات حجم كبير ، فمن الممكن فى هذه الحالة أخذ عينة فرعية من ٢٠ مفردة مثلا من الفئة (الطبقة) الأولى ، وعينة أخرى من ١٠٠ مفردة مثلا من الفئة (الطبقة) الثانية وسحب مفردات كل عينة باحدى الطريقتين السابقتين ويكون لدينا ١٢٠ حساب تمثل حجم العينة المسحوب من مجتمع الحسابات الجارية للعملاء ويتم اخضاعهم للفحص والاختبار .

ثالثا: درجة الدقة فى العينات وامكانية الاعتماد عليها فى المراجعة

تنطوى عملية المعاينة على عنصر خطأ يطلق عليه أخطاء المعاينة . وكلما كانت القيم أو الخصائص التى يتم التوصل اليها من العينة قريبة من القيم أو الخصائص المناظرة لها فى المجتمع فان ذلك يدل على **دقة العينة** Sample Precision . فاذا كنا بصدد فحص عينة من فواتير البيع مكونة من ١٠٠ فاتورة للتحقق من وجود توقيع رئيس قسم البيع المختص عليها كاجراء رقابى وأوضح فحص الفواتير بهذه العينة وجود ثلاثة فواتير لم يوقع عليها رئيس قسم البيع المختص فان ذلك يشير الى أن نسبة مخالفة قواعد الرقابة الداخلية لهذا الاجراء تشكل ٣ ٪ مما يعنى ان هذا الاجراء الرقابى منفذ بنسبة ٩٧ ٪ على فواتير البيع بالعينة ، ولكن هل هذه النسبة هى ذاتها القائمة فى هذا المجتمع (مجتمع فواتير البيع) ، غالبا ماتختلف هذه النسبة المحسوبة من العينة عن تلك السائدة فى المجتمع بسبب الأخطاء المحتملة فى عملية المعاينة وقد يكون هذا الاختلاف فى حدود ١ ٪ بالزيادة أو النقص (± ١٠ ٪) ويعنى ذلك أن نسبة هذه المخالفة فى

المجتمع تتراوح بين ٢ ٪ الى ٤ ٪ (٣ ٪ - ١ ٪ ، ٣ ٪ + ١ ٪) ويطلق على هذين الحدين ٢ ٪ ، ٤ ٪ حدى الدقة Precision Limits . وحيث ان اخطاء المعاينة تنخفض مع زيادة حجم العينة فان مدى الدقة المحصور بين حدى الدقة ينخفض مع زيادة حجم العينة اى ان العلاقة بين حجم العينة ومدى الدقة وبالتالى حدى الدقة علاقة عكسية . عند المعاينة بغرض تقدير الصفات يكون اهتمام المراجع الا تزيد المخالفات عن نسبة معينة وبالتالى ينصرف تركيز المراجع على تخفيض الحد الأعلى للدقة (٤ ٪ فى المثال السابق) ، وعند المعاينة بغرض تقدير قيمة المتغيرات يهتم المراجع بأن تقع القيمة بين حدى الدقة ولذا فان تركيزه ينصرف الى الحدين الأدنى والأعلى للدقة . ولعل يبدو للقارىء ثمة **علاقة بين مفهوم الأهمية** النسبية السابق عرضه بالفصل السابق **ودرجة الدقة فى العينات** فى مجال المراجعة ، فى كلا المفهومين يركز المراجع على مدى جوهرية الأخطاء أو المخالفات فعلى سبيل المثال اذا كنا بصدد اختبار مدى الالتزام بالضوابط الداخلية الموضوعة بالمنشأة لنشاط معين فان الخروج الجوهرى عن هذه الضوابط يلفت نظر المراجع الى ضرورة اتخاذ اجراء معين لمعالجة هذا الخطأ وفحص الآثار المحتملة له على القوائم المالية ، كما ان الحد الأعلى لدرجة الدقة يوضح للمراجع عما اذا كان هذا الخروج جوهريا ويتطلب اجراء معين منه . **وفى الممارسة العملية عند اجراء اختبـــارات الالتزام باستخدام العينات الاحصائية فان الحد الأعلى لدرجة الدقة يمكن ان يكون مقبولا اذا كان فى حدود نسبة ٥ ٪ أو أقل.**

وتشير **أمكانية الاعتماد** Reliability الى احتمال وقوع الصفة أو القيمة الخاصة بالمجتمع المسحوب منه العينة لبند أو عنصر معين داخل مدى الدقة (أى بين حدى الدقة) . وقد يشار الى امكانية الاعتماد باصطلاح **مستوى الثقة** ، فاذا كان مستوى الثقة المطلوب ٩٠ ٪ فى أن تكون المخالفات للضوابط الداخلية الموضوعة لنشاط معين فان ذلك يعنى انه مع تكرار سحب العينات لعدد

كبير من المرات فان النتائج المحسوبة من العينة سوف تماثل الصفات أو القيم الحقيقية فى المجتمع بدرجة ثقة ٩٠ ٪ أو بمعنى أخر ان هناك احتمال ١٠ ٪ بأن تكون نسبة المخالفات لقواعد الرقابة الداخلية فى المجتمع خارج مدى الدقة المحدد من العينة . ويلاحظ أن زيادة مستوى الثقة يمكن ان يتحقق بزيادة حجم العينة أى أن هناك علاقة طردية بين مستوى الثقة وحجم العينة.

رابعا : المعاينة الاحصائية ومعايير المراجعة

فى ضوء عرضنا السابق لمعايير المراجعة والتى تشكل المبادىء والأصول التى يتعين على مزاولى المهنة الالتزام بها لعل التساؤل الذى يتبادر للقارىء هو هل يتوافق استخدام العينات الاحصائية فى المراجعة مع ما تقضى به معايير المراجعة. باستعراض معايير العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة فان المعيار الثانى منها يتطلب دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة ، وقد لاحظنا من دراستنا للعينات الاحصائية أن المعاينة الاحصائية بغرض تقدير الصفات يمكن ان تسهم بدور فعال فى أداء اختبارات الالتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية.

كما يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى وجوب حصول المراجع على أدلة الاثبات الكافية (بأساليب فنية متعددة) حتى يمكنه ابداء رأيه فى القوائم المالية ، ويمكن استخدام أنواع العينات العشوائية السابق ذكرها فى تسهيل مهمة المراجع فى اختيار مفردات عينة من المجتمع المطلوب فحصه على أسس موضوعية بالاضافة الى استخدام المعاينة بغرض تقدير المتغيرات ومستوى الثقة ودرجة الدقة فى اجراء الاختبارات الاساسية على البنود محل الفحص وأرصدتها مثل حسابات العملاء والموردين ، حسابات المخزون ، المبيعات وأى بنود أخرى من بنود القوائم المالية للحصول على أدلة اثبات للحكم على مدى دلالة وصحة أرصدة هذه البنود . وقد أشار المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فى النشرات التى يصدرها عن معايير المراجعة بأن استخدام أساليب المعاينة

الاحصائية فى مجال المراجعة يمكن ان يحقق العديد من المزايا فى الحصول على نتائج مماثلة لنتائج اختبارات المراجعة وان كان ذلك لايقلل من أهمية الحكم المهنى للمراجع ، وهو مايعنى أن استخدام اساليب المعاينة الاحصائية فى مجال المراجعة يعد أمرا مسموح به ويتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها (١) .

خامسا : مخاطر استخدام العينات فى المراجعة

يصاحب استخدام العينات فى المراجعة بعض المخاطر ، فعند المعاينة بغرض تقدير الصفات والتى تستخدم فى اجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية قد يخلص المراجع - فى ضوء نتائج المعاينة - الى أن نظام الرقابة القائم بالوحدة محل المراجعة يمكن الاعتماد عليه (مما يؤدى بالتالى الى تقليل مدى الاختبارات الأساسية) بينما الحقيقة أن هذا النظام لايمكن الاعتماد عليه لوجود مواطن ضعف فى مدى الالتزام بتطبيق النظام أى أنه قبل فرض خاطىء . وقد يخلص المراجع بعد اجراء اختبارات الالتزام بأساليب المعاينة الاحصائية الى أن نظام الرقابة القائم لايمكن الاعتماد عليه (وهو مايعنى تكثيف الاختبارات الأساسية) ويتضح له بعد الاختبارات المكثفة أن النظام يمكن الاعتماد عليه (أى أنه قد رفض فرض صحيح) مما يحمل المراجع بأعباء اضافية لعملية المراجعة ينعكس اثرها على الأتعاب المطلوبة من العميل .

عند اجراء الاختبارات الأساسية يهدف المراجع الى الحصول على أدلة اثبات تساعده فى الحكم على مدى سلامة العمليات ونتائجها والافصاح الكافى عنها وفقا لقواعد واصول المراجعة ، ويمكن للمراجع - فى اجراء هذه الاختبارات- أن يستخدم أساليب المعاينة بغرض تقدير المتغيرات .

---

(1) The American Institute of certified Public Accountants (AICPA), Statements on Auditing Standards No. 1 (SAS No.1), Section 320 A. 04.

قد يخلص المراجع الى سلامة العمليات ونتائجها والافصاح عنها فى حين أن الواقع يخالف هذا الاستنتاج (أى أنه قبل فرض خاطىء) . أو يخلص الى عدم سلامة العمليات ونتائجها والافصاح عنها فى حين أن الحقيقة تخالف هذا الاستنتاج (أى أنه قد رفض فرض صحيح) .

قبول المراجع لفرض خاطىء أو رفضه لفرض صحيح يعد من المخاطر التى يتعرض لها المراجع عند استخدام العينات فى عملية المراجعة. ومن الناحية الاحصائية يصاحب استخدام العينات نوعان من الخطأ : **الخطأ من النوع الأول ألفا (α)** وهو يعبر عن حالة رفض فرض صحيح ، **والخطأ من النوع الثانى "بيتا" (β)** وهو يعبر عن حالة قبول فرض خاطىء . الخطأ من النوع الأول يمكن للمراجع ان يتحكم فيه بزيادة درجة الثقة ، فاذا كانت درجة الثقة ٩٠ ٪ فان احتمال الوقوع فى الخطأ من النوع الأول يصبح ١٠ ٪ وعند زيادة درجة الثقة الى ٩٥ ٪ ينخفض احتمال الوقوع فى الخطأ الأول الى ٥ ٪ وهو مايتطلب من المراجع جهد ووقت أكبر ومن ثم تكلفة أعلى لعملية المراجعة. عندما يقع المراجع فى الخطأ من النوع الثانى "بيتا" فان ذلك ينعكس على مستوى أدائه المهنى وبالتالى قد يصدر رأى غير متحفظ عن القوائم المالية بالمخالفة للواقع وهو مايعد أكثر خطورة من الخطأ من النوع الأول . ويمكن للمراجع ان يقلل نسبة الخطأ من النوع الثانى بزيادة حجم العينة ، أو يتفاداه تماما بالفحص الشامل لبنود المجتمع محل الفحص وهو مايتطلب حكم من المراجع فى ضوء ظروف كل حالة .

سادساً : استخدام العينات الاحصائية فى اختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية :

عند اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة عادة مايستخدم المراجعون أسلوب المعاينة لتقدير الصفات فى المجتمع

والذى يمثل هنا المخالفات لنظام الرقابة الداخلية فى شكل نسب مئوية ، على سبيل المثال قد يرغب المراجع فى تقدير نسبة مخالفات معينة فى إعداد فواتير البيع عن القواعد الموضوعة لذلك (اى عدد الفواتير التى تضمنت هذه المخالفات منسوبا الى اجمالى عدد الفواتير الصادرة خلال فترة معينة) . لاستخدام المعاينة لتقدير الصفات - شأنها شأن أى نوع أخر للمعاينة الاحصائية - تتبع خطوات معينة تشمل :

١ - تحديد المشكلة أو الهدف .

٢ - تحديد الفروض المطلوب اختبارها .

٣ - اختيار العينة (تجميع أدلة الاثبات) .

٤ - اختبار بيانات العينة .

٥ - تقييم نتائج العينة .

وسوف نتناول تطبيق هذه الخطوات لتقييم مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة .

١ - تحديد المشكلة أو الهدف

الهدف الأساسى وراء اختبارات الالتزام هو التحقق من التزام العاملين بالوحدة محل المراجعة بتطبيق قواعد واجراءات نظام الرقابة الداخلية على العمليات (أى الأنظمة الفرعية للرقابة السابق عرضها) . اى نظام فرعى للرقابة الداخلية يحتوى على مجموعة من القواعد والاجراءات (تحديد مسئوليات - اجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول - اجراءات للمراجعة الداخلية) ، ويمكن اعتبار كلا من هذه القواعد أو الاجراءات صفة أو خاصية تخضع للاختبار من قبل المراجع ، ومن ثم فان الهدف أو المشكلة التى يجب تحديدها هى الخاصية أو مجموعة الصفات التى يرغب المراجع فى التحقق من مدى الالتزام بتطبيقها ، وفى ضوء هذا التحديد يتعين على المراجع ان يحدد المجتمع ومفردات هذا المجتمع (وحدة المعاينة)

واطار المعاينة Sampling Frame . على سبيل المثال فى نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة يعتبر الاجراء الخاص باعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان اجراءا رقابيا هاما ، فقد يكون هدف المراجع اجراء اختبار الالتزام بهذا الاجراء (الخاصية) ويعبر عن المجتمع فى هذه الحالة كل عمليات البيع الأجل خلال السنة المالية ، المفردة فى العينة هنا هى كل قيد مبيعات بالأجل ، اطار المعاينة هو مستندات كل عملية بيع اجل (أمر البيع ، مذكرة منح الائتمان ، فاتورة البيع بالأجل، اطار المعاينة هو مستندات كل عملية بيع آجل (أمر البيع ، مذكرة منح الائتمان ، فاتورة البيع بالأجل) .

٢ - تحديد الفروض المطلوب اختبارها

يتم صياغة الخاصية التى يرغب المراجع فى التحقق من مدى الالتزام بها فى شكل حد أعلى (أقصى) مسموح به لمخالفة الاجراء الرقابى . فى المثال السابق الخاص باعتماد مذكرة منح الائتمان يمكن صياغة الفرض المطلوب اختباره على النحو التالى :

مخالفة اعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان مجتمعين لاتزيد عن ٥ ٪ من جميع حالات البيع الآجل .

فاذا كانت نتيجة اختبار هذا الفرض عدم القدرة على رفضه فان ذلك يعنى انه فرض صحيح ومن ثم يتوافر للمراجع دليل اثبات موضوعى عن الالتزام بهذا الاجراء الرقابى وبالتالى امكانية الاطمئنان الى اجراءات البيع الأجل مما يؤثر على مدى الاختبارات الأساسية أو الموسعة التى يقوم بها على المبيعات الآجلة . أما فى حالة رفض هذا الفرض فان ذلك يعطى للمراجع دليلا على عدم الالتزام بهذا الاجراء الرقابى الهام ومن ثم يتعين عليه تكثيف الاختبارات الأساسية على عمليات البيع الآجل والحسابات المرتبطة به (حسابات العملاء) .

٣ - اختيار العينة (تجميع أدلة الاثبات)

عند اختيار العينة يتعين على المراجع ان يتخذ قرارين : تحديد حجم العينة ، وتحديد طريقة اختيار مفردات العينة من المجتمع . ويتحدد حجم العينة فى ضوء عدة اعتبارات أهمها درجة الدقة المطلوبة ، مستوى الثقة المرغوب فيه ، معدل الحدوث المتوقع فى المجتمع للخاصية محل الاختبار . فى المعاينة بغرض تقدير الصفات يكون تركيز المراجع دائما على الحد الأعلى لدرجة الدقة والذى يمثل الحد الأقصى لما يجب الا تزيد عنه مخالفة الصفات محل الاختبار للقواعد أو الاجراءات المحددة لها فى نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة . مستوى الثقة يعبر عن حكم أو تقدير المراجع فى عدم زيادة الحد الأعلى لدرجة الدقة عن المستوى المحدد مسبقا . بينما يمثل معدل الحدوث المتوقع فى المجتمع أفضل تقدير للمراجع لنسبة المخالفة المتوقعة بالمجتمع للخاصية محل الاختبار ، ولتقدير هذه النسبة عادة ما يأخذ المراجع النسبة التى كانت سائدة فى السنة المالية السابقة لهذا المعدل مع تعديله بالزيادة أو النقص فى ضوء مايصل اليه المراجع من نتائج للفحص المبدئى لنظام الرقابة الداخلية فى السنة الحالية اذا كان هناك اى تعديلات تمت تستوجب هذا التعديل . عندما يقوم المراجع بمهمته لأول مرة فى منشأة معينة يمكنه أن يأخذ عينة أولية للاجراء المطلوب اختباره ويحسب منها نسبة المخالفات الفعلية لهذا الاجراء ويتخذها كأساس (أى معدل الحدوث المتوقع فى المجتمع). بمجرد تحديد معدل الحدوث المتوقع ومستوى الثقة المطلوب والحد الأعلى لدرجة الدقة يمكن للمراجع استخدام الجداول الاحصائية لتحديد حجم العينة بمعلومية هذه العوامل الثلاث[١] .

---

(١) الجداول أرقام (٢ ، ٣ ، ٤) المرفقة بهذا الفصل .

فى المثال السابق لاعتماد مذكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان فى نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة نفترض ان المراجع قد اخذ معدل حدوث المخالفة فى السنة السابقة وهو ٢.٥ ٪ وحدد الحد الأعلى لدرجة الدقة المطلوبة بنسبة ٥ ٪ ومعامل الثقة ٩٥ ٪ . بالرجوع الى جدول رقم (٣) المرفق وهو مصمم لتحديد حجم العينة بمعامل ثقة ٩٥ ٪ أمام ٢.٥ ٪ معدل حدوث وتحت ٥ ٪ درجة دقة نجد أن حجم العينة الذى يستوفى هذه الحدود هو ٢٤٠ مفردة .

بتحديد حجم العينة يتعين على المراجع ان يختار المفردات الممثلة لهذه العينة (٢٤٠ مفردة) . اختيار مفردات العينة يعتمد على تحديد وحدة المعاينة (مفردات المجتمع) واطار المعاينة . ونظرا لأن العديد من الخصائص أو الصفات الرقابية الأساسية (قواعد او اجراءات رقابية اساسية) يمكن التعرف على مدى الالتزام بتطبيقها من الفحص المستندى للعمليات فمن الممكن ان نستخدم اطار المعاينة ووحدة المعاينة فى التحقق من الالتزام بخاصية معينة أو عدة خصائص فى وقت واحد . ويعنى ذلك ان المراجع يصبح بمقدوره اختبار مدى الالتزام بعدة قواعد أو اجراءات رقابية باستخدام مفردات عينة واحدة . وفى مثالنا أعلاه مفردات العينة (وحدة العينة) هى قيود المبيعات الآجلة ويمكن ان يكون الكود الخاص بها هو رقم القيد بدفتر اليومية ، واطار المعاينة هو المستندات المؤيدة لهذا القيد (فواتير البيع ، مذكرة منح الائتمان المعتمدة ، أمر البيع)ويمكن ان يختار المراجع الرقم المسلسل المطبوع لفواتير البيع كودا لاطار المعاينة . فى ضوء مدى التماثل بين مفردات المجتمع يقرر المراجع الطريقة التى يتبعها فى سحب مفردات العينة طبقا لاطار العينة (فى المثال فواتير البيع حسب أرقامها المسلسلة) . اذا كانت قيم هذه الفواتير متقاربة يمكن سحب

مفردات العينة باتباع طريقة العينة العشوائية غير المقيدة باستخدام جداول الأرقام العشوائية لسحب ٢٤٠ مفردة على النحو السابق عرضه فى أنواع العينات ، عندما تكون مفردات المجتمع غير مرتبة بشكل مسلسل كفواتير الشراء يتم سحب المفردات طبقا لطريقة العينة العشوائية المنظمة . أما فى حالة عدم تماثل مفردات المجتمع من حيث قيمتها (فواتير صغيرة القيمة ، وفواتير كبيرة القيمة) فان الطريقة الأكثر ملاءمة فى سحب مفردات العينة هى طريقة العينة الطبقية حيث يقسم المجتمع الى طبقات تكون مفردات كل طبقة متماثلة وتستخدم جداول الارقام العشوائية لسحب عدد من المفردات من كل طبقة .

- اختبار بيانات العينة :

بتحديد مفردات العينة (سحبها من المجتمع) يتولى المراجع فحص هذه المفردات وهى فى مثالنا فواتير البيع ومرفقاتها من حيث مدى توافر أو عدم توافر الخاصية محل الاختبار أى وجود مذكرة منح أئتمان معتمدة من مدير البيع ومدير الائتمان لكل عملية بيع أجل مرفقة مع أمر البيع وفاتورة البيع ، بحصر الحالات (الفواتير) التى لم تستوفى هذه الخاصية اى لايوجد لها مذكرة منح ائتمان معتمدة يمكن للمراجع تحديد عدد حالات مخالفة هذا الاجراء الرقابى لنفرض انه وجد ٥ فواتير لايوجد لها مذكرة منح ائتمان معتمدة من مفردات العينة البالغة ٢٤٠ فاتورة بيعه فان نسبة المخالفة لهذا الاجراء الرقابى تصبح (٥ ÷ ٢٤٠)×١٠٠ = ٢.٠٨٪ .

- تقييم نتائج العينة :

فى ضوء فحص مفردات العينة (اختبارها) يمكن للمراجع ان يصدر حكمه المهنى عن مدى الالتزام بالخاصية (القواعد أو الاجراءات) محل الاختبار . فى مثالنا أعلاه يمكن للمراجع فى ضوء نسبة المخالفات التى

توصل اليها من العينة (٢.٠٨ ٪) ان يحكم على اذا ماكان هناك التزام بوجود منكرة منح ائتمان معتمدة من مدير البيع ومدير الائتمان لعمليات البيع الآجل من عدمه ٠ باستخدام الجداول الاحصائية لتقييم نتائج عينات تقدير الخصائص (١) وبمعلومية الحد الأعلى لدرجة الدقة (٥ ٪ فى مثالنا) ومستوى الثقة (٩٥ ٪ فى مثالنا) وحجم العينة التى تم سحبها (٢٤٠ مفردة) يمكن للمراجع ان يحدد عدد المخالفات للصفة محل الاختبار التى تستوفى هذه الحدود ٠ بالرجوع الى الجدول رقم (٦) أمام حجم عينة ٢٤٠ مفردة وتحت حد أعلى للدقة ٥ ٪ نجد أن عدد المخالفات المسموح بها بمعامل ثقة ٩٥ ٪ هو ٦ مخالفات وحيث ان عدد المخالفات بالعينة قد بلغ ٥ مخالفات للقاعدة الرقابية محل الاختبار (منكرة منح الائتمان المعتمدة) فان هذه النتيجة تعطى للمراجع دليل اثبات (معلومات) بانه لايوجد دليل على رفض الفرض المحدد عن هذه القاعدة وهو أن " مخالفة اعتماد منكرة منح الائتمان من مدير البيع ومدير الائتمان مجتمعين لاتزيد عن ٥ ٪ من جميع حالات البيع الأجل وبالتالى فان هذه القاعدة يلتزم بتطبيقها ٠

---

(١) الجدلول أرقام (٥ ، ٦ ، ٧) المرفقة بنهاية هذا الفصل ٠

جدول رقم (أ)

جدول الأرقام العشوائية*

الصفحة	الصفوف						
	A	B	C	D	E	F	G
1	835431	206253	467521	029822	700398	554652	450184
	512651	743206	118787	587401	921517	015407	206860
	376187	189133	154812	828785	667020	998697	579598
	092530	869028	483691	165063	847894	041617	762973
	238036	016856	290105	538530	079931	412195	838814
	308168	717698	919814	092230	215657	469994	805803
2	773429	915639	900911	276895	149505	540379	224349
	171626	601259	009905	572567	441960	299704	313987
	180570	665625	424048	713009	830314	664642	521021
	558715	965963	494210	875287	488595	898691	713010
	345067	361180	989224	138905	355519	045847	746266
	583819	310956	174728	099164	118461	758000	496302
3	615026	599459	722322	555090	572720	826686	456517
	812358	389535	166779	441968	105639	632418	340890
	784592	003651	279275	055646	341897	510689	026160
	094619	636747	934082	787345	772825	603866	565688
	450908	919891	157771	114333	710179	062848	615156
	593546	728768	984323	290410	970562	906724	315005
4	873778	491131	209695	604075	783895	862911	772026
	965705	317845	169619	921361	315606	990029	745251
	311163	943589	540958	556212	760508	129963	236556
	454554	284761	269019	924179	670780	389869	519229
	124330	819763	596075	064570	495169	030185	866211
	920765	122124	423205	596357	469969	072245	359269
5	183002	540547	312909	389818	464023	768381	377241
	600135	865974	929756	162716	415598	878513	994633
	235787	023117	895285	027055	943962	381112	530492
	953379	655834	283102	836259	437761	391976	940853
	009658	521970	537626	806052	715247	808585	252503
	176570	849057	387097	311529	893745	450267	182626
6	747456	304530	931013	678688	270736	355032	400713
	486876	631985	368395	154273	959983	672523	210456
	987193	268135	867829	025419	301168	409545	131960
	358155	950977	170562	246987	884126	785621	467942
	021394	182615	049084	942153	278313	872709	693590
	735047	428941	630704	893281	716045	267529	427605

المصدر

Abridged with the permission of the author and publisher from H. N. Broom, "New Random Sampling Numbers," Baylor Business Studies No. 1 (Waco, Tex.: Hankamer School of Business, Baylor University, 1949).

* هذه صفحة واحدة من عدة صفحات يحتوي عليها الجدول المذكور.

جدول رقم (٣)

تحديد حجم العينة

- مستوى الثقة ٩٥٪

[illegible]	[illegible]																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	400	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
.5	800	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.0		400	180	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.5			320	180	120	90	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.0		*	600	200	140	90	80	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.5			*	360	160	120	80	70	60	40	30	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.0				800	260	160	100	90	60	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.5				*	400	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.0					900	300	200	100	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.5					*	550	220	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.0						*	320	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.5						*	600	280	160	120	70	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10
6.0							*	380	200	140	80	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10
6.5							*	600	260	180	80	60	40	30	30	20	20	10	10	10	10
7.0								*	400	200	100	70	40	40	40	20	20	10	10	10	10
7.5								*	500	280	120	80	40	40	40	20	20	10	10	10	10
8.0									*	440	160	100	50	50	40	20	20	10	10	10	10
8.5									*	800	300	100	70	50	40	20	20	10	10	10	10
9.0										*	280	100	80	50	40	20	20	10	10	10	10
9.5										*	360	140	80	50	40	20	20	10	10	10	10
10.0											500	140	80	50	40	20	20	10	10	10	10
11.0											*	280	130	70	60	30	30	20	20	10	10
12.0												550	180	60	70	30	30	20	20	10	10
13.0												*	900	140	60	30	30	20	20	10	10
14.0													400	280	100	40	30	20	20	10	10
15.0													*	900	120	40	30	20	20	10	10
16.0														650	300	50	30	30	20	10	10
17.0														*	360	70	30	30	20	20	10
18.0															700	180	50	30	20	20	10
19.0															*	1000	50	30	20	10	10
20.0																160	50	30	20	10	10
22.0																200	80	40	30	20	20
24.0																*	120	50	30	20	20
26.0																	260	80	30	30	20
28.0																	1000	100	50	30	20
30.0																		130	50	30	20
33.0																		1000	200	50	30
36.0																		*	250	80	40
39.0																			*	160	60
42.0																				500	90
46.0																					300

Note: * = more than 1000

المصدر:

Source: Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission

جدول رقم (٣)
تحديد حجم العينة
مستوى الثقة ٩٥%

معدل الخطأ المتوقع	القيمة الأعلى لمعدل الخطأ																				
-	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	650	240	160	120	100	80	70	60	60	50	[illegible]	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
.5	*	320	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
1.0		600	260	160	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
1.5		*	400	200	160	120	90	80	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
2.0			900	300	200	140	90	80	70	60	50	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
2.5			*	550	240	160	120	90	70	70	50	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
3.0				*	400	200	160	100	90	80	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10
3.5				*	650	280	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10
4.0					*	500	220	150	110	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10
4.5					**	800	360	200	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10
5.0						*	500	240	160	120	90	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10
5.5						*	900	360	200	160	90	70	50	50	30	30	20	20	10	10	10
6.0							*	650	280	150	100	80	50	50	30	30	20	20	10	10	10
6.5							*	1000	400	220	120	90	60	50	30	30	20	20	10	10	10
7.0								*	800	310	150	100	70	50	40	30	20	20	10	10	10
7.5								*	*	400	160	110	80	50	40	30	20	20	10	10	10
8.0									*	650	300	140	90	80	50	30	20	20	10	10	10
8.5									*	*	250	200	80	70	50	30	20	20	10	10	10
9.0										*	400	130	100	70	50	30	20	20	10	10	10
9.5										*	650	200	120	70	50	30	20	20	10	10	10
10.0											900	220	120	70	50	30	20	20	10	10	10
11.0											*	300	120	100	70	40	30	20	20	20	20
12.0												900	250	130	80	40	30	20	20	20	20
13.0												*	460	200	100	50	30	20	20	20	20
14.0													1000	300	160	60	40	30	20	20	20
15.0													*	600	200	60	40	30	30	20	20
16.0														*	300	80	50	30	30	20	20
17.0														*	650	100	50	40	30	20	20
18.0															*	130	50	40	30	20	20
19.0															*	180	70	40	30	20	20
20.0																220	70	40	30	20	20
22.0																400	100	50	30	30	20
24.0																*	200	70	40	30	20
26.0																	400	100	50	30	30
28.0																	*	160	60	40	30
30.0																		200	50	40	30
33.0																		*	160	60	30
36.0																			460	100	50
39.0																			*	220	50
42.0																				800	140
46.0																				550	

Note: * = more than 1000

المصدر: Audit Sampling Reference Manual, Ernst & Whinney, 1977. Used with permission

جدول رقم (٤)
تحديد حجم العينة
مستوى الثقة ٩٩٪

معدل النسبة المتوقع	الحد الأعلى لنسبة الخطأ																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	*	340	240	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
.5	*	500	280	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
1.0		*	400	260	180	140	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	25	20	20	20
1.5		*	800	360	200	180	120	120	100	90	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.0			*	500	300	200	140	140	100	100	70	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.5			*	1000	400	240	200	180	120	100	70	60	40	40	40	30	20	20	20	20	20
3.0				*	700	360	260	160	160	90	60	60	50	50	40	30	20	20	20	20	20
3.5				*	*	550	340	200	140	140	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
4.0					*	800	400	280	200	160	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
4.5					*	600	380	220	200	130	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20	20
5.0						*	900	440	280	200	120	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20
5.5						*	*	650	380	280	160	90	70	70	50	40	30	30	20	20	20
6.0							*	1000	500	300	180	100	80	70	50	40	30	30	20	20	20
6.5							*	*	800	400	200	120	90	70	60	40	30	30	20	20	20
7.0								*	*	600	240	140	100	70	70	40	30	30	20	20	20
7.5									*	800	280	160	120	80	70	40	30	30	20	20	20
8.0									*	*	400	200	140	100	70	50	30	30	20	20	20
8.5									*	*	500	240	140	100	70	50	30	30	20	20	20
9.0										*	700	300	180	100	80	50	30	30	20	20	20
9.5										*	1000	340	210	140	90	50	30	30	20	20	20
10.0											*	420	220	140	90	50	30	30	20	20	20
11.0											*	800	300	180	140	60	40	30	30	20	20
12.0												*	500	240	160	70	40	30	30	20	20
13.0												*	600	360	200	90	50	30	30	20	20
14.0													*	500	280	100	50	40	30	20	20
15.0													*	900	360	120	60	40	30	20	20
16.0														*	550	160	80	40	30	30	20
17.0														*	1000	180	80	40	40	30	20
18.0															*	240	100	50	40	30	20
19.0															*	300	100	60	40	30	20
20.0																420	120	60	40	30	20
22.0																*	200	90	50	40	30
24.0																*	340	120	70	40	30
26.0																	800	190	80	50	30
28.0																	*	280	100	60	40
30.0																		550	140	70	40
32.0																		*	300	100	60
34.0																			900	180	80
38.0																			*	600	140
42.0																				*	240
44.0																					900

Note: * = more than 100

المصدر :

Audit Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

[illegible]

[illegible]

مستوى الثقة ٩٠٪

[illegible]	[illegible]																				
[illegible]	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																0		1		2	
20											0				1	2		3	4	5	6
30								0				1		2		4	5	6	8	9	10
40						0				1		2	3		4	6	7	9	11	13	15
50					0			1			2	3	4	5		8	10	12	15	17	19
60				0			1		2		3	4	5	6	7	10	13	15	18	12	24
70				0		1		2		3	4	5	6	8	9	12	15	18	22	25	29
80			0		1		2		3	4	5	6	8	9	10	14	18	22	25	29	33
90			0		1	2		3	4		6	7	9	11	12	16	20	25	29	33	38
100			0	1		2	3	4		5	7	9	10	12	14	19	23	28	33	38	43
120		0		1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	23	29	34	40	46	52
140		0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	16	18	21	27	34	41	48	54	61
160		0	1	2	4	5	6	8	9	10	13	16	19	22	25	32	40	47	55	63	71
180		0	2	3	4	6	7	9	10	12	15	18	22	25	28	36	45	54	63	71	80
200		1	2	4	5	7	8	10	12	14	17	12	24	28	32	41	51	60	70	80	90
220		1	2	4	6	8	10	12	13	15	1	23	27	31	35	44	56	67	78	19	99
240	0	1	3	5	7	9	11	13	15	17	21	26	30	35	39	50	62	74	85	97	109
260	0	1	3	5	8	10	12	14	17	19	24	28	33	38	43	55	68	80	93	106	119
280	0	2	4	6	8	11	13	16	18	21	26	31	36	41	46	60	73	87	101	114	128
300	0	2	4	7	9	12	14	17	20	22	28	33	39	45	50	64	79	93	106	123	138
320	0	2	5	7	10	13	16	18	21	24	30	36	42	48	54	69	85	100	116	132	148
340	0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	32	38	45	51	58	74	90	107	123	140	157
360	0	3	6	9	12	15	18	21	25	28	34	41	48	55	61	79	96	113	131	149	167
380	0	3	6	9	12	16	19	23	26	30	37	44	51	58	65	83	102	120	139	158	177
400	1	4	7	10	14	17	21	24	28	31	39	46	54	61	69	88	107	127	146	166	186
420	1	4	7	11	14	18	22	26	29	33	41	49	57	65	73	93	113	134	154	175	195
460	1	4	8	12	16	20	24	28	33	37	45	54	63	71	80	102	124	147	170	192	215
500	1	5	9	13	18	22	27	31	36	40	50	59	69	78	88	112	136	160	185	210	235
550	2	6	10	15	20	25	30	35	40	45	55	64	76	87	97	124	150	177	204	232	259
600	2	7	12	17	22	28	33	39	44	50	61	72	84	95	107	135	165	194	224	253	283
650	2	8	13	19	24	30	36	42	48	54	66	79	91	104	116	147	179	211	243	275	308
700	3	8	14	20	27	33	39	46	52	59	72	85	99	112	126	159	194	225	262	297	332
800	4	10	17	24	31	38	46	53	61	68	83	99	114	129	145	183	222	262	301	341	381
900	4	12	20	28	36	44	52	61	69	78	95	112	129	146	164	207	251	296	340	385	430
1000	5	13	22	31	40	49	59	68	77	87	106	125	144	164	183	232	280	330	379	429	479

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

Audit Sampling Reference Manual, C Ernst & Whinney, 1977. Used with permission — [illegible]

جدول رقم (٦)

تقييم نتائج الاختبار

مستوى الثقة ٩٥٪

حجم العينة	الحد الأعلى لدرجة الدقة																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																	0		1		
20												0			1	2	3		4	5	
30										0			1		2	3	4	5	7	8	10
40								0			1		2		3	5	6	8	10	12	14
50						0				1		2	3	4	5	7	9	11	13	16	18
60					0			1			2	3	4	5	6	9	11	14	17	20	23
70					0		1		2		3	4	5	7	8	11	14	17	20	24	27
80				0		1		2		3	4	5	7	8	9	13	16	20	24	28	32
90				0		1	2		3	4	5	6	8	9	11	15	19	23	27	32	36
100			0		1		2	3	4		6	8	9	11	13	17	22	26	31	36	41
120			0	1		2	3	4	5	6	8	10	12	14	16	21	27	33	38	44	50
140			0	1	2	3	4	5	6	7	10	12	14	17	19	26	32	39	46	52	59
160		0	1	2	3	4	5	6	8	9	12	14	17	20	23	30	38	45	53	61	69
180		0	1	2	3	5	6	8	9	11	14	17	20	23	26	35	43	52	60	69	78
200		0	1	3	4	6	7	9	11	12	16	19	23	26	30	39	48	58	68	77	87
220		0	2	3	5	7	8	10	12	14	18	22	25	29	33	44	54	64	75	86	97
240		1	2	4	6	8	10	12	14	16	20	24	28	33	37	48	59	71	83	94	106
260		1	3	4	7	9	11	13	15	17	22	26	31	36	41	53	65	77	90	103	116
280		1	3	5	7	10	12	14	17	19	24	29	34	39	44	57	71	84	98	111	125
300	0	1	3	6	8	11	13	16	18	21	26	31	37	42	48	62	76	91	105	120	135
320	0	2	4	6	9	11	14	17	20	22	28	34	40	45	51	66	82	97	113	128	144
340	0	2	4	7	10	12	15	18	21	24	30	36	42	49	55	71	87	104	120	137	154
360	0	2	5	8	10	13	17	20	23	26	32	39	45	52	59	76	93	110	128	146	163
380	0	2	5	8	11	14	18	21	24	28	34	41	48	55	62	80	98	117	135	154	173
400	0	3	6	9	12	15	19	22	26	29	37	44	51	59	66	85	104	123	143	163	183
420	0	3	6	9	13	16	20	24	27	31	39	46	54	62	70	90	110	130	151	171	192
460	0	4	7	11	15	18	22	26	31	35	43	51	60	68	77	99	121	143	166	188	211
500	1	4	8	12	16	21	25	29	34	38	47	56	66	75	84	108	132	157	181	197	221
550	1	5	9	14	18	23	28	33	38	43	53	63	73	83	94	120	146	173	200	227	255
600	1	6	10	15	20	26	31	36	42	47	58	69	80	92	103	132	161	190	219	249	279
650	2	6	12	17	23	28	34	40	46	52	64	76	88	100	112	143	175	207	239	271	303
700	2	7	13	19	25	31	37	43	50	56	69	82	95	108	122	155	189	223	258	292	327
800	3	9	15	22	29	36	43	51	58	65	80	95	110	125	141	179	218	257	296	336	376
900	4	10	18	26	34	42	50	58	66	74	91	108	125	142	159	203	247	291	335	379	424
1000	4	12	20	29	38	47	56	65	74	84	102	121	140	159	178	227	275	324	374	423	473

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

المصدر : Audit Sampling Reference Manual, (c) Ernst & Whinney, 1977. Used with permission

جدول رقم (٣)

التقييم لنتائج الاختبار

مستوى الثقة ٩٩٪

حجم العينة	الحد الأعلى لنسبة الخطأ																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																			0		
20																0	1		2	3	4
30													0			1	3	4	5	6	8
40											0		1		2	3	5	7	8	10	12
50									0			1	2		3	5	7	9	11	13	16
60								0			1	2	3		4	7	9	12	14	17	20
70							0			1	2	3	4	5	6	9	11	14	18	21	24
80						0			1		2	4	5	6	7	10	14	17	21	25	29
90					0			1		2	3	5	6	7	9	12	16	20	24	29	33
100					0		1		2	3	4	6	7	9	10	14	19	23	28	33	37
120				0		1	2		3	4	6	8	9	11	13	18	24	29	35	40	46
140				0	1	2	3		4	5	7	10	12	14	16	22	29	35	42	48	55
160			0		1	2	3	5	6	7	9	12	14	17	20	27	34	41	49	56	64
180			0	1	2	3	4	6	7	8	11	14	17	20	23	31	39	47	56	65	73
200			0	1	3	4	5	7	8	10	13	16	19	23	26	35	44	54	63	73	83
220			0	2	3	5	6	8	10	11	15	18	22	26	30	39	50	60	70	81	92
240		0	1	2	4	6	7	9	11	13	17	21	25	29	33	44	55	66	78	89	101
260		0	1	3	5	6	8	10	12	14	19	23	27	32	36	48	60	72	85	97	110
280		0	2	3	4	7	9	12	14	16	21	25	30	35	40	53	65	79	92	106	120
300		0	2	4	6	8	10	13	15	18	23	28	33	38	43	57	71	85	99	114	129
320		0	2	4	7	9	11	14	17	19	24	30	35	41	47	61	76	91	107	122	138
340		1	3	5	7	10	13	15	18	21	26	32	38	44	50	66	82	95	114	131	148
360		1	3	6	8	11	14	16	19	22	28	35	41	47	54	70	87	104	122	139	157
380		1	3	6	9	12	15	18	21	24	30	37	44	50	57	75	93	111	129	148	166
400		1	4	7	10	13	16	19	22	26	32	39	46	54	61	79	98	117	136	156	176
420		2	4	7	10	14	17	20	24	27	35	42	49	57	64	84	103	124	144	164	185
460	0	2	5	8	12	15	19	23	27	31	39	47	55	63	72	93	114	136	159	181	204
500	0	3	6	10	13	17	21	26	30	34	43	52	60	70	79	102	125	149	174	198	223
550	0	3	7	11	15	20	24	29	34	38	46	58	68	78	88	113	139	166	192	219	247
600	0	4	8	13	17	22	27	32	37	43	53	64	78	86	97	125	153	182	211	241	271
650	0	4	9	14	19	25	30	36	41	47	58	70	82	94	106	136	167	195	230	262	294
700	1	5	10	16	21	27	33	39	45	51	64	76	89	102	115	148	181	215	249	283	319
800	1	7	13	19	25	32	39	46	53	60	74	89	103	118	133	171	209	248	287	326	366
900	2	8	15	22	29	37	45	53	61	69	85	101	118	135	152	194	237	281	325	369	414
1000	2	9	17	25	34	42	51	60	69	78	96	114	133	151	170	218	266	314	363	412	462

Note. The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

المصدر: Audit Sampling Reference Manual, (c) Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

الباب السادس

اجراءات المراجعـــة

Audit Procedures

مقدمة :

تناولنا في الأجزاء السابقة عرض ومناقشة الأهداف والأساليب الفنية والاجراءات العملية لعملية المراجعة ، كما أشرنا الى أن الاجراءات العملية والتى تتم باستخدام أساليب فنية معينة ومناسبة انما تتبع بقصد تحقيق الأهداف العامة والفرعية لعملية المراجعة ، الأمر الذى يتطلب أن نتناول فى هذا الجزء بشكل أكثر تفصيلا ماهية هذه الاجراءات وكيفية استخدامها لكل بند من بنود القوائم المالية . ولربط الاجراءات بالأهداف يتعين أن تعرض أهداف المراجعة لكل من هذه البنود والاجراءات والأساليب الفنية الملائمة لتحقيق هذه الأهداف .

ويعتبر مدخل الميزانية أكثر ملاءمة لتطبيق اجراءات مراجعة الحسابات المالية ، حيث أن بنود المصروفات والايرادات ماهى الا نتاج لحركة بنود الميزانية، ولذلك غالبا مايواجه المراجع بضرورة مراجعة بند من بنود المصروفات أو الايرادات عند مراجعة أحد بنود الميزانية للتحقق من أن الرصيد الظاهر بالميزانية لهذا البند يمثل النتيجة الفعلية للحركة التى تمت على مدار السنة وتأثر بها هذا البند بالاضافة لرصيده فى بداية الفترة محل المراجعة ، غير أن هذا لايمنع من اجراء اختبارات اضافية مستقلة لبنود المصروفات والايرادات .

وانطلاقا من هذا المدخل (مدخل الميزانية) فى تنفيذ عملية المراجعة يتناول هذا الباب تطبيق اجراءات المراجعة من خلال الفصول التالية :

الفصل الأول : مراجعة بنود رأس المال العامل .

الفصل الثانى : مراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل .

الفصل الثالث : مراجعة اضافية لبنود المصروفات والايرادات .

الفصل الرابع : مراجعة الوحدات غير الهادفة للربح .

الفصل الأول

مراجعة بنود رأس المال العامل

Auditing the working capital cell

يقصد بالبنود التى يتكون منها رأس المال العامل بنود الاستخدامات قصيرة الأجل للأموال (الأصول المتداولة) وبنود مصادر الأموال قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) . ومن أبرز بنود الأصول المتداولة : النقدية - المخزون - المدينين وأوراق القبض - الاستثمارات قصيرة الأجل . ومن بنود الخصوم المتداولة ، الدائنون وأوراق الدفع . ونتناول فيما يلى كيفية مراجعة كلا من هذه البنود .

١ - مراجعة النقدية

تعتبر النقدية من أكثر الأصول المتداولة عرضة للاختلاس والسرقة الأمر الذى يتطلب الاحتفاظ بالجانب الأكبر من الأرصدة النقدية للمنشأة لدى واحد أو أكثر من البنوك مع تخصيص مبلغ كعهدة للصرف منه على المصروفات النثرية وبعض المدفوعات ذات الصفة الخاصة أو العاجلة .

أولا - أهداف مراجعة النقدية :

١ - الافصاح المهنى الأمين عن الأرصدة النقدية ، ويتطلب ذلك قياس سليم للعمليات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الثبات فى تطبيق هذه المبادئ من فترة مالية لأخرى وتبويب وعرض واضح للأرصدة النقدية فى نهاية السنة .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت نقدا وتسجيل كافة هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية ، ويتطلب ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية على النقدية ومدى التزام العاملين بالمنشأة بتطبيق هذا النظام .

٣ - التحقق من وجود الأرصدة النقدية وعدم وجود قيود مفروضة على التصرف في هذه الأرصدة أو بعضها .

٤ - التحقق من تقييم الأرصدة النقدية بالعملات الأجنبية والثبات في تطبيق سياسة وأسس التقييم التي تتبعها المنشأة من فترة مالية لأخرى .

٥ - التحقق من التوزيع الزمني السليم للمعاملات النقدية (المقبوضات والمدفوعات النقدية) وتحديد مايخص الفترة الحالية منها .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة النقدية :

تتضمن هذه الأوراق : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية ، وكشف الأرصدة النقدية لدى البنوك في نهاية السنة المالية ، ومذكرات تسوية أرصدة البنوك ، بيان التحويلات بين البنوك في نهاية السنة المالية ، كشف جرد النقدية بخزينة المنشأة في تاريخ نهاية السنة المالية ، ملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية ، وأى شهادات بخصوص النقدية سواء من ادارة المنشأة أو الغير .

ثالثا - اجراءات مراجعة النقدية :

لتحقيق أهداف مراجعة النقدية يمكن استخدام الاجراءات التالية :

١ - اختبار نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية بما في ذلك الاجراءات المحاسبية لهذه العمليات (مقبوضات ومدفوعات) ، وأخذ عينة من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من مدى الالتزام بتطبيقه والوقوف على أى ثغرات في النظام والتحقق من عدم استغلال هذه الثغرات بصورة سيئة لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - اعداد كشف بالأرصدة النقدية لدى البنوك والخزينة في نهاية الفترة السابقة ونهاية الفترة الحالية (شكل ٤/١) وتتبع هذه الأرصدة بحسابات النقدية بدفتر الاستاذ العام (أول وأخر الفترة الحالية) .

شكل رقم ٤/١

الأرصدة النقدية لدى البنوك فى ١٩٩١/١٢/٣١

بيان	رصيد ٩٠/١٢/٣١ بعد التسوية	رصيد الدفاتر فى فى٩١/١٢/٣١	مدينة	دائنة	رصيد ٩١/١٢/٣١
بنك أ	٣٠٧٠ ن	٤٥٥٦٠	–	٦٠	٤٥٥٠٠
بنك ب	١٥١٦٠ ن	١٠٣٠٠	–	–	١٠٣٠٠
بنك جـ	١٧٥٤٠ ن	١٢٥٠٠	–	٣٠	١٢٤٧٠
	٦٣١٧٠	٦٨٣٦٠		٩٠	٦٨٢٧٠
	م	م			م

ن تتبع مع أوراق العمل للسنة السابقة

تتبع مع الاستاذ العام

م مراجعة حسابية للأعمدة

٢- الحصول على أو اعداد مذكرة تسوية لأرصدة البنوك والحصول على كشوف حسابات عن فترة تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ، ويتم اعداد هذه المذكرة لكل بنك على حدة للوقوف على أوجه الخلاف بين رصيد البنك طبقا لكشف الحساب ورصيد البنك طبقا للدفاتر، ويتم حصر أوجه الخلاف بين الرصيدين والتحقق منها (ايداعات بالطريق أو شيكات صدرت ولم تصرف حتى تاريخ اعداد الميزانية) . ويظهر ذلك فى برنامج المراجعة فيمايلى :

- مراجعة مذكرة تسوية أرصدة البنوك والمعلومات التفصيلية المؤيدة لما جاء بها .
- الحصول على كشوف حسابات البنوك عن الفترة اللاحقة لتاريخ انتهاء السنة المالية (الشهر التالى لنهاية السنة المالية مثلا) .

- تتبع رصيد كل بنك في مذكرة التسوية مع رصيد كشف الحساب فى نهاية السنة الحالية وفي الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ، ومطابقة ذلك مع دفتر النقدية .
- تتبع قيمة وتواريخ الايداعات بالطريق في نهاية السنة المالية مع كشوف البنك عن الفترة التالية لتاريخ نهاية السنة المالية وقسائم ايداع هذه المبالغ فى البنك .
- التحقق من عدم ادراج الشيكات الملغاة فى مذكرة تسوية رصيد البنك وارفاق هذه الشيكات بكعوبها فى دفتر الشيكات والتأشير عليها بالالغاء ، وعدم ظهور أى من هذه الشيكات فى كشف الحساب عن الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية .
- تتبع الشيكات تحت التحصيل فى نهاية الفترة الحالية مع كشوف البنك الحالية عن الفترة التالية لتاريخ انتهاء السنة الحالية ، والحصول على شهادة من البنك بالشيكات تحت التحصيل للمنشأة لديه حتى تاريخ نهاية السنة الحالية ومطابقتها مع منكرة التسوية .
- تتبع الشيكات التى صدرت وما لم يصرف منها حتى نهاية السنة مع كشوف البنك عن الفترة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية ، ومطابقتها مع منكرة التسوية ويمكن أن تظهر منكرة تسوية رصيذ البنك بالشكل التالى :

شكل رقم ٢/٤

مذكرة تسوية رصيد البنك فى ١٩٩١/١٢/٣١

بيـــان			مبلغ جزئى	مبلغ كلى
الرصيد حسب كشف الحساب ٩١/١٢/٣١				١٠٨٠٠
يضاف : ايداعات مثبتة بالدفاتر ولم تظهر بكشف حساب البنك				
	حسب الدفتر	حسب الكشف		
	٩١/١٢/٣١	٩٢/١/٢	٢٠٠	
	٩١/١٢/٣١	٩٢/١/٥	٨٠٠	
				١٠٠٠
				١١٨٠٠
يخصم : شيكات صدرت ولم تصـــرف حتى نهاية السنة :				
شيك رقم ٧٤١٠٥٠			٣٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٦٢			٢٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٦٣			٤٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٧٢			٦٠٠	
				(١٥٠٠)
الرصيد طبقا للدفاتر فى ١٩٩١/١٢/٣١				١٠٣٠٠

٤ - **مراجعة التحويلات فيما بين البنوك عند تعامل الشركة مع أكثر من بنك وفيما بين حسابات الشركة لدى البنك الواحد** وذلك للتحقق من أن التحويلات التى أضيفت لحساب معين قد خصمت من حساب آخر وبصفة خاصة فى الفترة السابقة لنهاية السنة المالية . فاذا افترضنا أنه

قد تم تحويل من حساب الشركة طرف بنك لحساب الشركة طرف بنك آخر وأن هذا التحويل أضيف فى نهاية السنة بالبنك الآخر وخصم فى بداية السنة التالية بالبنك الأول فان هذا يعنى تضخيم رصيد النقدية فى نهاية السنة المالية بمقدار هذا التحويل، ويطلق على هذا الأسلوب اصطلاح Kitting ويستخدم لتحسين نسبة السيولة بالشركة. ويعتبر اجراء مراجعة التحويلات بين البنوك فى نهاية السنة المالية والفترة اللاحقة لنهاية السنة المالية من الاجراءات الملاءمة لمواجهة هذا الأسلوب . ويلاحظ أنه اذا تم التحويل فى الدفاتر فى نهاية السنة ولم يظهر فى كشوف البنك الا فى بداية السنة التالية فان هذا التحويل يعتبر من بنود التسوية التى يتعين اظهارها فى مذكرة تسوية رصيد البنك .

ومن الأمور التى يتعين أن يركز عليها المراجع أيضا حسابات المنشأة مع البنك التى اقفلت دفتريا اثناء السنة حيث يمكن أن تستخدم هذه الحسابات (اذا لم يكن تم اخطار البنك باقفالها) فى اجراء تحويلات لحسابات قائمة دفتريا أو اجراء عمليات غير مصرح بها ، ويمكن للمراجع أن يحصل من البنك على شهادة تفيد ذلك .

ه - **اختبار للعمليات النقدية** حيث يتعين على المراجع فحص العمليات النقدية التى تمت على مدار الفترة محل المراجعة سواء مراجعة شاملة أو مراجعة اختبارية . فاذا افترضنا أن المراجع قد اختار شهر معين أو أكثر لمراجعة العمليات النقدية التى تمت خلاله فان هذه المراجعة تتطلب :

- تتبع التسلسل الرقمى لقسائم البيع النقدي والتثبت من الدقة الحسابية لها وتسجيلها فى دفتر النقدية .
- تتبع التسلسل الرقمى لايصالات التحصيل النقدى والتثبت من الدقة الحسابية لها وفحص المستندات المرفقة بكل منها للتأكد من صحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المحصلة (تحصيل من العملاء ، تحصيل أوراق قبض ، أو تحصيل ايرادات أخرى) - وعدم منح خصم

مسموح به الا بوجود تصريح بذلك وان العميل يستحق هذا الخصم ، وسلامة اثبات قيود هذه المتحصلات بيومية النقدية وترحيلها للحسابات الخاصة بها بدفاتر الاستاذ المساعدة حتى يمكن اكتشاف بعض أساليب التلاعب كأسلوب الـ Lapping

- فحص فواتير الشراء النقدى وأوامر الشراء المرتبطة بها وأذون اضافتها للمخازن والتثبت من الدقة الحسابية لها وصحة التوجيه المحاسبى ودقة اثباتها فى يومية النقدية .
- تتبع التسلسل الرقمى لايصالات الصرف والشيكات الصادرة عن كل منها ومراجعة المستندات المرفقة بكل منها للتأكد من سلامة التصريح بالدفع وصحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المسددة (مصروفات ، سداد أوراق دفع ، تسديد للموردين) وأحقية المنشأة فى الحصول على خصم مكتسب من المورد عند السداد ، والتأشير بالسداد على أوراق الدفعالمسددة والغائها ، وسلامة اثبات قيود هذه المدفوعات بيومية النقدية وترحيلها للحسابات الخاصة بها بدفاتر الاستاذ المساعدة .
- مراجعة قسائم الايداع فى البنوك وتتبعها فى دفتر النقدية ومع كشوف حسابات البنك .

فحص عمليات صندوق المصروفات النثرية وتتبع عهدة هذا الصندوق والمنصرف منها والمستندات المؤيدة لهذا الصرف .

٦ - **جرد فعلى للنقدية بخزينة الشركة فى نهاية السنة المالية** واعداد محضر جرد يوقع عليه من اعضاء لجنة الجرد ومن مندوب عن المراجع ومطابقة نتيجة الجرد الفعلى مع الرصيد الدفترى للنقدية بالخزينة فى نهاية السنة المالية (تاريخ الجرد) .

٧ - **التحقق من سلامة تبويب الأرصدة النقدية والافصاح عن أى قيود على هذه الأرصدة** . ويتطلب ذلك الحصول على شهادة من البنك

بأنه لاتوجد قيود على استخدام الأرصدة النقدية للشركة لدى البنك حيث أن هذه القيود فى أغلب الأحوال لاتكون واضحة فى كشوف الحسابات التى ترد للشركة من البنوك ، فاذا كان للشركة ودائع لدى أحد البنوك وكان السحب على المكشوف من هذا البنك بضمان هذه الودائع فان ذلك يعنى أن الرصيد النقدى الممثل فى ودائع مقيد بسداد ماعلى الشركة من التزامات لهذا البنك ، بالاضافة الى مراجعة عقود التسهيلات المصرفية التى عقدتها المنشأة ، ويجب أن تبوب الأرصدة النقدية المقيدة بشكل مستقل عن الأرصدة غير المقيدة .

٨ - **مراجعة الدقة الحسابية والتثبت من مجاميع دفتر النقدية والترحيل لدفتر الاستاذ والتحقق من مجاميع الأعمدة المختلفة ودقة** ترحيلها للحسابات المناظرة لهذه الأعمدة بدفتر الاستاذ العام . واجراء المقارنة بين كل من هذه الحسابات ودفتر الاستاذ المساعد المقابل له .

٢ - مراجعة المخازن

يعتبر المخزون من بنود رأس المال العامل الهامة سواء فى الشركات الصناعية (مخزون خامات - انتاج تحت التشغيل - انتاج تام) أو الشركات التجارية (مخزون بضائع بغرض البيع) وذلك لكونه أحد المتغيرات الرئيسية فى تحديد رقم اجمالى الربح وأن تحديده ينطوى على عمليات حسابية مطولة بالاضافة الى امكانية التلاعب فيه بقصد التأثير فى أرباح المنشأة أو الاهمال الذى يحمل المنشأة بخسائر كبيرة ، وتبعا لذلك يتطلب الأمر أن يستخدم المراجع اجراءات مكثفة لمراجعة المخزون وبصفة خاصة فى حالة كون المخزون في نهاية السنة المالية ذات أهمية نسبية كبيرة بالمقارنة مع باقى بنود رأس المال العامل .

أولا - أهداف مراجعة المخزون :

١ - الافصاح المهنى الأمين لبنود المخزون ، ويتطلب ذلك التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند قياس وعرض بنود المخزون

بالقوائم المالية والثبات فى تطبيق هذه المبادئ من فترة مالية لأخرى ، فاذا كانت المنشأة تطبق احدى طرق التكلفة ، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فى تسعير المخزون فيتعين على المراجع أن يتحقق من الثبات فى تطبيق هذه الطريقة من سنة لأخرى والافصاح عن أى تغيير فى هذه الطريقة اذا تحولت المنشأة من طريقة الى أخرى من طرق التسعير - بالاضافة الى التبويب والعرض السليم لبنود المخزون بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات المرتبطة بالمخزون ، وهو مايتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية للاضافة للمخزون (بالشراء أو الانتاج) والصرف من المخزون (سواء للبيع أو الاستخدام فى الانتاج) ، وأن هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية ، وتخص الفترة محل المراجعة .

٣ - التحقق من وجود بنود المخزون المختلفة التى تظهر بالقوائم المالية للمنشأة سواء كانت بمخازنها أو بالطريق أو لدى الغير بصفة أمانة .

٤ - التحقق من ملكية المنشأة لبنود المخزون المختلفة والافصاح عن أى حقوق للغير عليها ، ويتطلب ذلك فحص كامل للمستندات المؤيدة لحركة المخزون .

٥ - التحقق من التقويم السليم للمخزون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وتطبيقا لسياسة الحيطة والحذر يتم تقويم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، وقد يكون ذلك ملائما بالنسبة للمخزون من البضائع بغرض البيع أو الخامات غير أنه لايلائم المخزون من الانتاج تحت التشغيل والذى يقوم عادة بالتكلفة . وفى نفس الوقت تتعدد طرق قياس التكلفة فتبعا لتدفق عناصر التكلفة نجد طريقة الوارد أولا يصرف أولا FiFO - طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO - طريقة المتوسط AVERAGE وكل من هذه الطرق يصلح للتطبيق فى ظل ظروف وافتراضات معينة الأمر الذى يتطلب استخدام التقدير الشخصى لاتباع أى منها . وفى الشركات الصناعية بصفة خاصة يقتضى الأمر فحص نظام التكاليف المتبع بالشركة للتحقق من التقييم السليم لبنود المخزون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة المخزون :

تتضمن هذه الأوراق : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على المخزون ، وكشف بالأنواع الرئيسية للمخزون (خامات - تحت التشغيل - انتاج تام أو بضائع بغرض البيع) فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، وقائمة جرد لكل نوع رئيسى من أنواع المخزون فى نهاية الفترة الحالية ، وملاحظات المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية وعمليات جرد المخزون ، أى شهادات بخصوص المخزون سواء من ادارة المنشأة أو الغير .

ثالثا - اجراءات مراجعة المخزون :

لتحقيق أهداف مراجعة المخزون يمكن اتباع الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - اختبار نظام الرقابة على المخزون ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط الداخلية والاجراءات المحاسبية لعمليات الشراء والاستلام والصرف للانتاج والشحن للعملاء ، ونظام التكاليف المتبع (بصفة خاصة عند مراجعة الشركات الصناعية) . وأخذ عينة من كل من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط التى يستند اليها نظام الرقابة الداخلية على المخزون لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - **الحصول على أو اعداد قائمة بالأنواع الرئيسية للمخزون فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة** وتوضح هذه القائمة المجاميع الخاصة بكل نوع رئيسى لأنواع المخزون ، وهذه المجاميع انما تمثل محصلة البنود الفرعية المتعددة لكل نوع رئيسى ، ومن ثم فان صحة هذه المجاميع ترتبط بسلامة البنود الفرعية المكونة لها ، وتتحدد البنود الفرعية لكل نوع رئيسى من أنواع المخزون فى ضوء الكميات الخاصة بكل نوع ، وتكلفة الوحدة منها . ويتولى المراجع تتبع مجاميع الأنواع الرئيسية للمخزون فى هذه القائمة مع حسابات المخزون بالاستاذ العام ودفتر استاذ المخازن فى بداية ونهاية الفترة المالية وذلك بعد التحقق من الدقة الحسابية لهذه المجاميع .

٢ - ملاحظة الجرد الفعلى لبنود المخزون فى نهاية الفترة ويعتبر الجرد الفعلى للمخزون من أساليب المراجعة التى تلقى قبولا عاما ، ويتم باجراء حصر فعلى لبنود المخزون سواء بالعد أو الوزن أو القياس . ومع أن مسئولية اجراء الجرد الفعلى للمخزون تقع على ادارة المنشأة الا أنه يتعين على المراجع أن يوفد مندوبا عنه لملاحظة عملية الجرد وتدوين كميات بعض الاصناف لاختبارها مع قوائم الجرد بعد الانتهاء من اعدادها للتحقق من عدم تغيير هذه الكميات بعد عملية الحصر الفعلى . ويجب أن يحصل المراجع من ادارة المنشأة على كشف بالأرصدة الدفترية للمخزون فى نهاية الفترة الحالية لمطابقتها مع نتيجة الجرد الفعلى والتحقق من أن البضائع التى وردت للمنشأة قرب نهاية الفترة الحالية قد تم تسجيلها ضمن المشتريات طالما انها أخذت فى الحسبان عند الحصر الفعلي للمخزون ، وان البضاعة المباعة ولم يتسلمها العملاء بعد قد استبعدت من الحصر الفعلى طالما انها قد سجلت كمبيعات للفترة المالية محل المراجعة ، ويتطلب ذلك أن يحصل المراجع على كشف بالمشتريات والمبيعات التى تمت بالفترة السابقة مباشرة لنهاية السنة المالية محل المراجعة ، والتحقق من تسجيل هذه المشتريات والمبيعات بحسابات الموردين والعملاء على التوالى بنفس الفترة والرجوع للمصادقات الواردة من الموردين والعملاء .

وقد تحتوى بنود المخزون على بعض الأصناف الراكدة أو بطيئة الحركة ومن ثم يجب عزل هذه الأصناف عن باقي أصناف المخزون وتتبع حركة هذه الأصناف فى سجلات المخزون والاستفسار من الادارة العليا عن سياسة المنشأة بخصوصها . هذا بالاضافة الى استبعاد بضاعة الأمانة الواردة للمنشأة من كشوف الحصر الفعلى واعداد كشوف مستقلة بها .

وقد يكون للمنشأة مخزون لدى الغير بصفة أمانة أو بصفة تأمين لقرض حصلت عليه المنشأة (بضائع بمخازن بنك مثلا) أو بضائع

بالطريق (بالجمارك مثلا) ، ويستعاض عن الحصر الفعلى لهذه البضائع بالحصول على شهادات من الغير بكميات البضائع الموجودة طرفهم والمملوكة للمنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية وأى التزامات على المنشأة بخصوص هذه البضائع .

٤ - اختبار للطرق المتبعة فى تسعير المخزون وتتحدد الاجراءات التى يتبعها المراجع لاجراء هذا الاختبار على طبيعة نشاط المنشأة وطريقة التسعير التى تسير عليها (الوارد أولا يصرف أولا FiFO ، الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO، أو المتوسط AVERAGE ، . .) ونظام التكاليف المتبع بها وخصوصا عند مراجعة حسابات الشركات الصناعية . وبخصوص المخزون من الخامات والبضائع بغرض البيع فانه يكون مسعرا بأحدث الأسعار أو بأقدم الأسعار أو بآخر متوسط للسعر تبعا لطريقة الأول فالأول، أو الآخر فالأول أو المتوسط على التوالى . وفيما يتعلق بالمخزون من الانتاج تحت التشغيل والانتاج التام ، فاذا كان نظام التكاليف المتبع بالشركة مصمما على أساس الأوامر الانتاجية فان مراجعة تسعير هذا المخزون تتطلب فحص تدفق عناصر التكلفة بحسابات مراقبة تكاليف الأوامر وعلى عينة من هذه الأوامر (تكلفة الخامات المنصرفة لكل أمر ، تكلفة العمالة ، والأعباء الاضافية) وتحديد مايخص المخزون من الأوامر التامة وغير التامة فى نهاية السنة المالية من هذه العناصر . أما اذا كانت المنشأة تسير على نظام المراحل الانتاجية فيتطلب الأمر فحص تجميع عناصر التكلفة لكل مرحلة انتاجية ومتوسط تكلفة الوحدة من الانتاج بعد معادلة الوحدات تحت التشغيل بوحدات تامة.

وتعبر التكلفة عن أحد جوانب عملية تسعير المخزون بصفة خاصة بالنسبة للمخزون من الخامات والانتاج التام والبضائع بغرض البيع ، اذ يتعين على المراجع أن يتحقق من أن هذه التكلفة لاتفوق أسعار السوق حيث يقوم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وفقا للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها • كما يتطلب الأمر من المراجع أن يتحقق من الثبات فى تطبيق هذه المبادئ من سنة مالية لأخرى والاشارة فى تقريره لأى تحول عن طريقة تسعير المخزون ومدى تأثير هذا التحول على أرقام القوائم المالية للمنشأة .

٥ - **فحص أى حقوق للغير على المخزون** وهو مايتطلب من المراجع اجراء مراجعة مستندية لعمليات الشراء ، وفحص عقود التسهيلات التى حصلت عليها المنشأة من المؤسسات المالية (كالبنوك) ، واستخدام أسلوب المشاهدات والاستفسارات عند ملاحظة الجرد الفعلى ، فوجود جزء من المخزون بمخزن للبنك يشير الى وجود التزامات على المنشأة لهذا البنك بضمان هذا المخزون ، كما يمكن الحصول على شهادات من الغير ومن ادارة المنشأة عن أي التزامات عن هذا المخزون.

- **فحص سجلات المخزون ومطابقتها مع قوائم الجرد الفعلى** حيث يتم التحقق من الدقة الحسابية لحسابات الأصناف المختلفة بدفاتر استاذ المخزون وفحص عينة منها مستنديا ومطابقة الأرصدة الدفترية لهذه الأصناف في نهاية الفترة المالية مع نتيجة الجرد الفعلى وحصر الاختلافات (العجز أو الزيادة فى المخزون) والوقوف على مسبباتها .

٧ - **التحقق من سلامة عرض بنود المخزون بالقوائم المالية** سواء من حيث تبويب البنود الرئيسية للمخزون أو الافصاح عن أى التزامات للغير على هذه البنود أو بعضها أو وجود أصناف راكدة أو بطيئة الحركة ضمن بنود المخزون .

٣ - مراجعة المدينين وأوراق القبض

يقصد بالمدينين حسابات العملاء المتعاملين مع المنشأة ، وأوراق القبض الواردة للمنشأة من هؤلاء العملاء ، ويتم تحصيل هذه الحسابات عادة خلال سنة

أو على مدار دورة نشاط المنشأة . وتبعا لذلك لايدخل ضمن أوراق القبض تلك الأوراق التى تستحق بعد آجال طويلة ، كما لايندرج بحسابات المدينين الديون المستحقة للمنشأة كسلف على العاملين بها أو الحسابات الجارية مع الشركات التابعة والشقيقة حيث يتعين تبويب هذه الحسابات كبنود مستقلة .

وتدرج حسابات المدينين وأوراق القبض بقائمة المركز المالى بصافى القيمة الممكن تحصيلها Net Realizable Value ومن ثم يستبعد منها أى ديون لايمكن تحصيلها كما يؤخذ فى الحسبان مايحتمل عدم تحصيله فى شكل مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها وأى مخصصات لمواجهة ماقد تسمح به المنشأة كخصم لتعجيل الدفع .

أولا - أهداف مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض :

١ - الافصاح المهنى الأمين لحسابات المدينين وأوراق القبض بالقوائم المالية للمنشأة من حيث تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية على هذه البنود والثبات فى تطبيقها من فترة مالية لأخرى ، ومدى الالتزام بالسياسة الموضوعة لهذه الحسابات كسياسة الائتمان وسياسة التحصيل ، وسلامة عرض هذه الحسابات بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت بحسابات المدينين وأوراق القبض وهو مايتطلب المراجعة المستندية لهذه الحسابات وفحص وتقييم نظام المنشأة للرقابة الداخلية عليها .

٣ - التحقق من أن أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض الظاهرة بالقوائم المالية للمنشأة تمثل التزامات حقيقية للمنشأة طرف عملائها .

٤ - التحقق من أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض قد ادرجت بالقوائم المالية بصافى القيمة الممكن تحصيلها .

٥ - التحقق من عدم وجود حقوق للغير على أوراق القبض كان تكون المنشأة قد حصلت على قروض بضمان هذه الأوراق .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة المدينين وأوراق القبض :

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على حسابات المدينين وأوراق القبض وبيان بأرصدة هذه الحسابات فى بداية ونهاية الفترة المالية محل المراجعة ، وكشف بأعمار الديون ، والمصادقات الواردة من العملاء على أرصدتهم ، وكشف جرد أوراق القبض لدى المنشأة أو شهادة من البنك بأوراق القبض المودعة لديه من الشركة للتحصيل أو برسم التأمين ... ملاحظات المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية على هذه الحسابات وملاحظاته على عملية جرد أوراق القبض .

ثالثا - اجراءات مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض :

لتحقيق الأهداف السابق ذكرها لمراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - **اختبار نظام الرقابة الداخلية على حسابات المدينين وأوراق القبض** ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الخاصة بالرقابة على البيع الآجل ومردودات ومسموحات المبيعات والديون المعدومة وقبول أوراق القبض من العملاء وتحصيلها أو تجديدها والمتحصلات من العملاء ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية المتعلقة بهذه البنود . وأخذ عينة من هذه البنود وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط الخاصة بكل منها وتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - **الحصول على أو اعداد كشف بأرصدة المدينين وأوراق القبض وأعمار هذه الديون** والتثبت من الدقة الحسابية لهذه الأرصدة ومطابقتها مع دفتر استاذ العملاء أو دفتر أوراق القبض والاستاذ العام ، كما يسترشد بالبيانات الواردة فى هذا الكشف عند تحديد المخصصات المرتبطة بهذه الحسابات ، والمطابقة مع مايرد بالمصادقات المرسلة للعملاء .

٣ - **مراجعة للمبيعات الآجلة ومردودات المبيعات وبصفة خاصة خلال الفترة السابقة لنهاية السنة المالية** . حيث يمكن أخذ عينة من فواتير البيع الآجل خلال السنة ومقارنتها مع أوامر البيع الواردة من العملاء ومستند شحن هذه البضاعة وتتبع التسجيل بيومية المبيعات وحساب العميل باستاذ العملاء وترحيل مجموع يومية المبيعات للاستاذ العام . كما يمكن أخذ عينة من اشعارات خصم قيمة المردودات ومقارنتها مع مذكرة الرد ومحضر استلام البضاعة المرتدة من العملاء وتتبع التسجيل بدفتر يومية مردودات المبيعات وحساب العميل باستاذ العملاء وترحيل مجموع يومية المردودات للاستاذ العام . ويعتبر هذا الاجراء ضروريا فى الفترة السابقة لنهاية السنة المالية لاكتشاف التلاعب فى حسابات العملاء أو المخزون من البضاعة فى نهاية السنة المالية .

٤ - **مراجعة للديون التى اعدمت خلال السنة والخصم المسموح به للعملاء** حيث يتم فحص لمذكرات اعدام الديون أو مذكرة الخصم والتحقق من سلطة الاعتماد ومبررات اعدام الدين والمستندات المؤيدة لها والتوجيه المحاسبى للديون المعدومة أو الخصم المسموح به دفتر استاذ العملاء والاستاذ العام وذلك للتحقق من عدم استخدام هذه البنود بطريقة غير مرغوب فيها وخصوصا قرب نهاية السنة المالية .

٥ - **الحصول على مصادقات مباشرة من العملاء عن أرصدتهم** ويجب أن تصل هذه المصادقات للمراجع مباشرة . وقد تكون المصادقة ايجابية أى تتطلب من العميل أن يوافق أو يعترض على رصيد حسابه مع بيان أوجه الخلاف الأمر الذى يفضل معه ارسال كشف حساب تفصيلى للعميل مع هذه المصادقة حتى يتسنى له حصر أوجه الاختلاف ان وجدت وقد لايصل الرد للمراجع خلال فترة معقولة ، وفى هذه الحالة قد يرسل لنفس العميل مصادقة ثانية وأحيانا ثالثة فاذا لم يحصل على رد يمكنه أن

يلجأ الى اجراءات معوضة كفحص فواتير البيع ومستندات الشحن وايصالات السداد من هذا العميل . وقد تكون المصادقة سلبية بمعنى أن عدم رد العميل خلال فترة معينة يعتبر قرينة على صحة رصيده طرف المنشأة . وحتى لايعتقد بعض العملاء أن هذه المصادقة تمثل مطالبة للسداد الأمر الذي قد يؤدى بهم الى ارسال المبالغ المستحقة عليهم للمراجع فانه يتعين أن يذكر فى المصادقة انها **لاتمثل مطالبة** بالسداد .

ويتعين على المراجع أن يفحص كافة الاختلافات سواء استخدام المصادقات الايجابية أو السلبية ، فقد يكون العميل سدد جزء من أو كل مديونيته بعد انتهاء السنة المالية وقبل وصول المصادقة اليه ومن ثم يذكر العميل فى المصادقة المبلغ المسدد وتاريخه وهنا يتعين على المراجع التحقق من وصول هذا المبلغ للمنشأة بعد تاريخ نهاية السنة المالية . وتجدر الاشارة الى أن المصادقات تعتبر بمثابة دليل اثبات على وجود الدين ولكنها ليست قرينة على امكانية تحصيل هذا الدين . وبالمثل فان تحصيل جزء من الدين أو كله بعد تاريخ نهاية هذه السنة المالية ليس قرينة على وجود هذا الدين فى تاريخ نهاية هذه السنة حيث أنه قد يكون البيع والتحصيل تم فى الفترة اللاحقة لنهاية السنة المالية .

٦- **جرد فعلى لأوراق القبض لدى المنشأة فى نهاية السنة المالية** حيث يتعين حصر أوراق القبض التى لاتزال بحوزة المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية ومطابقة مجموع قيمتها مع رصيد أوراق القبض بالاستاذ العام . أما اذا كان جزء من هذه الأوراق لدى البنك برسم التحصيل أو برسم التأمين لقرض فيتعين الحصول على شهادة من البنك بهذه الأوراق موضحا بها قيمة كل ورقة واسم المدين وتاريخ استحقاقها ومطابقة هذه البيانات مع دفتر يومية أوراق القبض . ويتم مطابقة مجموع

أوراق القبض لدى المنشأة ولدى البنك مع رصيد حساب أوراق القبض بالاستاذ العام .

٧- تقييم أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض حيث يتم تقييم أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بصافى القيمة الممكن تحصيلها الأمر الذى يتطلب مراجعة المخصصات المرتبطة بحسابات المدينين وأوراق القبض (مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ، مخصص للخصم المسموح به ، مخصص أجيو ...) وذلك بعد استبعاد أى ديون تكون اعدمت بالفعل . ولمراجعة هذه المخصصات يمكن أن يأخذ المراجع فى الحسبان عدة عوامل لعل أهمها :

- فحص فعالية سياستى الائتمان والتحصيل بالمنشأة .
- مدى استخدام الأساليب الاحصائية فى تقدير هذه المخصصات والتى تعتمد فى تطبيقها على نسب معينة مثل فترة الائتمان . نسبة الديون المعدومة الى المبيعات ، نسبة أرصدة المدينين فى كل فئة عمر الى اجمالى المدينين ... الخ (وتفيد هذه النسب عندما يكون عدد حسابات المدينين كبيرا ورصيد كل حساب منها صغيرا نسبيا) .
- فحص ملفات الائتمان لكل عميل ومدى انتظامه فى السداد (ويفيد هذا الاجراء اذا كان عدد حسابات العملاء قليلا ورصيد كل منها كبيرا) .
- مراعاة الظروف الاقتصادية العامة عند تقدير هذه المخصصات لما لها من تأثير على قدرة العملاء وانتظامهم فى السداد .

وجدير بالذكر أن تقدير هذه المخصصات يعتبر مسئولية ادارة المنشأة ومن ثم فان المراجع ، وان كان يأخذ فى الحسبان العوامل المشار اليها أعلاه عند مراجعة هذه المخصصات ، فانه يجب أن يحصل على شهادات من ادارة المنشأة بخصوص سلامة تقدير هذه المخصصات فى ضوء السياسات التى تسير عليها .

٨- **التحقق من سلامة عرض أرصدة المدينين وأوراق القبض بالقوائم المالية** ويتطلب ذلك من المراجع أن يستفسر من ادارة المنشأة عن أى ترتيبات مالية لتقديم أوراق القبض كضمانات ، أو منح خصم لتعجيل الدفع ، أو خصم أوراق القبض لدى البنك .. الخ ، وفحص عقود الاقتراض التى عقدتها الشركة ، الحصول على شهادات من المؤسسات المالية التى تقترض منها المنشأة للوقوف على الضمانات المقدمة عن هذه القروض . ويجب أن يكون عرض هذه الأرصدة متسقا مع ماتوصل اليه المراجع من معلومات .

٤ - مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

قد يتوافر لدى المنشأة فائض نقدى لفترات قصيرة أثناء السنة ، وفى هذه الحالة قد تفكر الادارة فى استثمار هذا الفائض فى بعض الاستثمارات التى يمكن التصرف فيها خلال فترة قصيرة ومن أمثلتها الأسهم والسندات وشهادات الادخار . وقد يكون من أهداف الادارة شراء أسهم بعض الشركات بغرض السيطرة عليها ومثل هذا الاستثمار لايندرج بطبيعة الحال تحت الأصول المتداولة حيث أنه يمثل استثمار طويل الأجل ومن ثم فهى تخرج عن نطاق نقاشنا فى هذا الجزء . ويرتبط بتملك المنشأة لهذه الاستثمارات امكانية الحصول على ايرادات عنها (ايراد الاستثمارات) بالاضافة الى ماقد يتحقق من أرباح (أو خسارة) من بيع هذه الاستثمارات ..

أولا - اهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

١ - الافصاح المهنى الأمين للاستثمارات قصيرة الأجل وهو مايتطلب التحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس تكلفة هذه الاستثمارات والايرادات المرتبطة بها ، وكذا عند عرضها بالقوائم المالية .

٢- التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على الاستثمارات قصيرة الأجل خلال الفترة المالية محل المراجعة ، وهو مايتطلب فحص المستندات المؤيدة لهذه المعاملات وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل .

٣- التحقق من ملكية هذه الاستثمارات للمنشأة واى حقوق للغير عليها .

٤- التحقق من سلامة التوزيع الزمنى للايرادات والأرباح أو الخسائر المرتبطة بالاستثمارات قصيرة الأجل .

٥- التحقق من وجود هذه الاستثمارات .

٦- التحقق من سلامة تقييم هذه الاستثمارات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الاستثمارت قصيرة الأجل وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات وكشف ببيان هذه الاستثمارات وتكلفتها والعائد الخاص بكل منها ، كشف الجرد الفعلى للاستثمارات الموجودة بحوزة المنشأة عند نهاية السنة المالية ، أو شهادة من البنك أو الجهة المودع لديها هذه الاستثمارات ، وملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات وعلى عملية جردها .

ثالثا - اجراءات مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

لتحقيق أهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل يمكن أن تستخدم الاجراءات الرئيسية التالية .

١- اختبار نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل ويتطلب ذلك فحص للضوابط والاجراءات الداخلية المتعلقة بالرقابة على الاستثمارات قصيرة الأجل عند شراء وبيع هذه الأوراق وكذا تحصيل الايرادات المرتبطة بها ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية عند شراء وبيع هذه الاستثمارات وتحصيل الايرادات الخاصة بها : وأخذ عينة من

هذه الاستثمارات وتتبع عمليات شرائها وبيعها وتحصيل ايراداتها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط الداخلية التى يستند اليها نظام الرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات لتقرير مدي وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢- **الحصول على أو اعداد كشف بالاستثمارات قصيرة الأجل والايرادات المتعلقة بكل منها** والتثبت من الدقة الحسابية لأرصدة هذه الاستثمارات ومطابقتها مع سجل الاستثمارات (ان وجد) ورصيدها بدفتر الاستاذ العام فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، وتسجيل الايرادات المتعلقة بها فى مواعيد استحقاقها بالدفاتر وتتبع تحصيلها بدفتر يومية النقدية (مقبوضات) .

٣- **مراجعة عمليات شراء وبيع الاستثمارات على مدار السنة** وذلك للتحقق من سلامة التصرفات التى تمت على هذه الاستثمارات وانها مؤيدة بالمستندات الكافية والمعتمدة واستنزال المباع بالتكلفة من حساب هذه الاستثمارات مع تسوية فرق البيع عن التكلفة فى حساب أرباح أو خسائر بيع الاستثمارات . وقد يتطلب الأمر فحص مثل هذه التصرفات لفترة قصيرة تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية للتأكد من عدم وجود أمور غير مرغوب فيها قرب انتهاء السنة محل المراجعة وقد تحصل المنشأة على هذه الاستثمارات بمشاركتها فى تأسيس شركات مساهمة وفى هذه الحالة يتعين الرجوع الى صحيفة الشركات للحصول على معلومات عن هذه الشركات ونسبة مشاركة المنشأة محل المراجعة بها وعدد الأسهم التى تخصها وقيمتها ومطابقتها مع المثبت بالدفاتر ، ويمكن أن تتم المصادقة مع هذه الشركات آخر السنة المالية للتحقق من وجود هذه الاستثمارات .

٤- **جرد فعلي للاستثمارات عند نهاية السنة المالية** ويتم ذلك بالنسبة للاستثمارات الموجودة بحوزة المنشأة ، أما الاستثمارات المودعة طرف البنك مثلا فيتعين الحصول على شهادة من البنك بخصوصها على أن يوضح بهذه الشهادة أى التزامات على المنشأة بضمان هذه الاستثمارات . وتتم مطابقة نتيجة الحصر الفعلي وماجاء بهذه الشهادة مع كشف الاستثمارات قصيرة الأجل ومع رصيد هذه الاستثمارات بالاستاذ العام .

٥- **الحصول على الاسعار السوقية لهذه الاستثمارات** فى تاريخ اعداد الميزانية وذلك با رجوع الى الأسعار المعلنة من بورصة الأوراق المالية اذا كانت هذه الاستثمارات متمثلة فى أسهم وسندات متداولة فى سوق الأوراق المالية ، حتي يتسنى للمراجع مراجعة اى مخصص يلزم تكوينه لمواجهة احتمال هبوط أسعار هذه الأوراق . أما اذا كانت هذه الاستثمارات ممثلة فى شهادات ادخار أو ودائع قصيرة الأجل فانها تظهر بتكلفتها فى القوائم المالية وفقا للشهادات التى يتم الحصول عليها من الجهات المصدرة لهذه الشهادات أو المودع لديها هذه الودائع .

٦- **التحقق من سلامة عرض الاستثمارات بالقوائم المالية** حيث يتعين الفصل بين الاستثمارات قصيرة الأجل (والتى تدخل ضمن بنود الأصول المتداولة) والاستثمارات طويلة الأجل (والتى تعتبر استخدامات أموال طويلة الأجل) ، ووفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها يتم تقويم هذه الاستثمارات بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وهو مايتطلب مقارنة بين تكلفة هذه الاستثمارات وأسعارها فى السوق واظهار مخصص هبوط أسعارها فى حالة كون أسعار السوق أقل من تكلفتها ، هذا بالاضافة الى التحقق من تسجيل ايرادات هذه الاستثمارات التى تخص الفترة محل المراجعة واظهارها ضمن الايرادات المستحقة فى حالة عدم تحصيلها حتى نهاية السنة المالية .

٥ - مراجعة الدائنون وأوراق الدفع

تعبر حسابات الدائنين (الموردين) وأوراق الدفع عن التزامات قصيرة الأجل على المنشأة (خصوم متداولة) حيث يتم سدادها غالبا خلال دورة النشاط العادية أو سنة ، ومع أن الخصوم المتداولة تتضمن بنودا أخرى بخلاف حسابات الدائنين وأوراق الدفع مثل بنوك دائنة ودائنون متنوعون وأرصدة دائنة ، فان تركيزنا على حسابات الدائنين وأوراق الدفع يرجع الى أن البنود الأخرى للخصوم المتداولة يتم مناقشتها من خلال أجزاء أخرى (مثل مراجعة البنوك عند مناقشة مراجعة النقدية ، ومراجعة الأرصدة الدائنة عند مناقشة مراجعة المصروفات والايرادات) .

وعند مراجعة الأصول المتداولة لاحظنا أن المراجعين يهتمون أساسا بالتحقق من القيم المسجلة بالدفاتر لهذه الأصول ، ولعل هذا التركيز يتحول الى التحقق من عدم وجود التزامات غير مسجلة عند مراجعة الخصوم بصفة عامة .

أولا - أهداف مراجعة الدائنون وأوراق الدفع

١ - الافصاح المهنى الأمين عن أرصدة حسابات الدائنين وأوراق الدفع بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت بحسابات الدائنين وأوراق الدفع وهو مايتطلب المراجعة المستندية لهذه المعاملات وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عليها .

٣ - التحقق من أن أرصدة حسابات الدائنين وأوراق الدفع تمثل التزامات تستحق خلال سنة أو على مدار دورة النشاط العادى للمنشأة وأنه لاتوجد التزامات قصيرة الأجل غير مثبتة بالدفاتر .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الدائنين وأوراق الدفع

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الدائنين وأوراق الدفع : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الحسابات ، وكشف بأرصدة الدائنين ، كشف بأوراق الدفع المسحوبة على المنشأة وبياناتها وتاريخ استحقاق كل منها وقيمتها ، المصادقات الواردة من الدائنين ، شهادة من ادارة المنشأة بعدم وجود خصوم لم تسجل .

ثالثا - اجراءات مراجعة حسابات الدائنين وأوراق الدفع

لتحقيق أهداف مراجعة حسابات الدائنين وأوراق الدفع يمكن اتباع الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - **اختبار نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين وأوراق الدفع** ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الخاصة بالرقابة على المشتريات الآجلة ومردودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتسب وقبول أوراق الدفع للموردين وسدادها أو تجديدها والتسديدات للموردين ، ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية المتعلقة بهذه البنود . ويتم أخذ عينة من كل من هذه البنود وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالاجراءات والضوابط الخاصة بكل منها لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - **الحصول على أو اعداد كشف بأرصدة الدائنين وأوراق الدفع** حيث يتم التثبت من الدقة الحسابية لهذا الكشف ومطابقة الأرصدة الواردة به مع دفتر استاذ الموردين ودفتر أوراق الدفع والاستاذ العام وتتم مطابقة بيانات هذا الكشف مع المصادقات التى ترد من الموردين .

٣ - **مراجعة للمشتريات الآجلة ومردودات المشتريات وبصفة خاصة خلال الفترة السابقة لنهاية السنة المالية** حيث يمكن أخذ عينة من فواتير الشراء الآجلة خلال السنة ومقارنتها مع طلب وأمر

الشراء وأذون الاضافة للمخازن وتتبع التسجيل بيومية المشتريات وحساب المورد باستاذ الموردين وترحيل مجموع يومية المشتريات للاستاذ العام مع التثبت من الدقة الحسابية لهذه العمليات . كما يمكن أخذ عينة من اشعارات الخصم المرسلة للمورد واشعارات الاضافة المقابلة الواردة منه ومقارنتها مع مذكرة رد البضاعة المرتجعة للموردين وتتبع تسجيلها بدفاتر يومية مردودات المشتريات وحساب المورد باستاذ الموردين وترحيل مجموع اليومية للاستاذ العام . ويعتبر هذا الاجراء ضروريا فى الفترة السابقة لنهاية السنة المالية لاكتشاف التلاعب فى حسابات الموردين أو المخزون من البضاعة فى نهاية السنة المالية وقد يعضد ذلك بمراجعة عملية سداد فواتير الشراء الواردة قرب نهاية السنة المالية خلال الفترة اللاحقة لانتهاء هذه السنة .

٤ - **الحصول على مصادقات مباشرة من الموردين عن أرصدتهم** ويتم التركيز على حسابات الموردين الرئيسيين حيث يفترض أن حساباتهم تمثل الجزء الأكبر من أرصدة الموردين، مع أنه قد توجد حسابات موردين غير رئيسيين وتحتوى على أرصدة كبيرة فى نهاية السنة ، فالمراجع هنا ينظر الى احتمال عدم تسجيل التزامات قائمة على المنشأة فى تاريخ اعداد الميزانية ، ولذلك قد ترسل المصادقة لأحد الموردين الرئيسيين بالرغم أن حسابه مقفل (رصيده صفر) . واذا كانت المصادقات التى ترسل للعملاء يوضح بها الرصيد المطلوب المصادقة عليه . بل وقد يرفق بالمصادقة كشف حساب للعميل ، فانه فى حالة المصادقات للموردين يفضل أن تكون مصادقة بيضاء أى لايذكر بها أى رصيد ويطلب من المورد كتابة الرصيد المستحق له طرف المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية . ويعتبر الربط بين مصادقات الموردين وفواتير الشراء الواردة للمنشأة فى نهاية السنة محل المراجعة وتسديداتها فى الفترة اللاحقة لهذه السنة من

الأمور الهامة فى اكتشاف الالتزامات المستحقة على المنشأة خلال السنة محل المراجعة ولم تسجل .

ويمكن أن تتم مصادقات مشابهة عن أوراق الدفع المستحقة على المنشأة ، ومقارنة نتيجة هذه المصادقات مع كشف أرصدة الدائنين وأوراق الدفع فى نهاية السنة المالية .

٥ - الحصول على شهادة من ادارة المنشأة بعدم وجود التزامات لم تسجل بالاضافة الى الاجراءات السابقة فان هذا الاجراء الاضافى يعطى تأكيدات أخرى للمراجع بتسجيل كافة الالتزامات المستحقة على المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية محل المراجعة .

وبخصوص البنود الأخرى للخصوم المتداولة فغالبا مايحصل المراجع على كشوف بها من الادارة كما يمكنه فحصها عند فحص ومراجعة بنود أخرى كالمصروفات والايرادات .

الفصل الثانى

مراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل

تشمل مصادر الأموال طويلة الأجل حقوق الملكية والقروض طويلة الأجل كما أن الاستخدامات طويلة لأجل للأموال تضم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات طويلة الأجل . وقد تتم الاستثمارات طويلة الأجل بغية السيطرة على شركات أخرى لسبب أو آخر أو تكون هذه الاستثمارات فى صورة قروض طويلة الأجل تقدمها الشركة لشركات أخرى أو استثمار فى سندات لآجال طويلة بحكم القانون كما هو الحال فى شركات القطاع العام (استثمار فى سندات حكومية) . ولاتختلف الخطوط العريضة لمراجعة الاستثمارات طويلة الأجل عما سبق ذكره بخصوص الاستثمارات قصيرة الأجل والايرادات المرتبطة بها . ومن ثم فان دراساتنا فى هذا الباب تقتصر على عرض لاجراءات مراجعة كلا من الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، القروض طويلة الأجل (اقتراض طويل الأجل) ، وحقوق الملكية .

ويتشابه المنهج الذى يتبع لمراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل من حيث أنه يرتكز على التحقق من أرصدتها الافتتاحية (سواء بفحص هذه الأرصدة اذا كانت المراجعة تتم لأول مرة أو من أوراق العمل للسنة السابقة اذا كان المراجع قد قام بمراجعة حسابات هذه المنشأة للسنة السابقة) ثم مراجعة المعاملات التى تمت على هذه الحسابات خلال السنة الحالية . وتختلف مراجعة هذه الحسابات عن مراجعة بنود رأس المال العامل والتى تتصف بسرعة دورانها والاختلاف الجوهرى - عادة - لرصيدها آخر الفترة عنه فى أول الفترة ، بينما نجد العديد من بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل لايحدث فيها تغير أو قد يحدث تغير محدود بين رصيدها أول المدة وآخره ، ولذلك اذا اقتنع المراجع بصحة رصيد هذه الحسابات فى بداية الفترة وقام بمراجعة التغيرات المحدودة عليه خلال الفترة فانه يكون مقتنعا بصحة أرصدتها فى نهاية السنة المالية .

١ - مراجعة الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

تعبر الأصول الثابتة عن تلك الممتلكات التى يتم الحصول عليها أو تكوينها بمعرفة الشركة بقصد استخدامها فى انتاج سلع أو خدمات وليس بغرض بيعها مثل الاراضى - المبانى - الآلات والمعدات ، السيارات ، الاثاث وتجهيزات المكاتب، المحاجر ، والمناجم ، آبار البترول ، وهذه البنود تمثل ممتلكات ملموسة . كما تشمل ممتلكات غير ملموسة كالشهرة وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز ، وقد يضاف اليها المصروفات الايرادية المؤجلة[١] . وتعبر المشروعات تحت التنفيذ عن أصول ثابتة مازالت فى مرحلة التكوين أى لم تهيأ بعد للاستخدام .

أولا - أهداف مراجعة الأصول الثابتة

١ - الافصاح المهنى الأمين عن الأصول الثابتة ، ويتطلب ذلك قياس سليم للمعاملات التى تمت على هذه الأصول وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وتبويب وعرض واضح لهذه الأصول بالقوائم المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على الأصول الثابتة (شراء - استخدام - تخريد أو بيع) وهو مايتطلب أن تكون هذه المعاملات مؤيدة بالمستندات الكافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه الأصول .

٣ - التحقق من وجود مفردات هذه الأصول والتى تظهر بالقوائم المالية للمنشأة .

٤ - التحقق من ملكية المنشأة لبنود الأصول الثابتة المدرجة بقوائمها المالية وعدم وجود حقوق للغير عليها .

---

(١) طبقا للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والخاص بشركات الأموال تدرج المصروفات الايرادية المؤجلة ضمن مجموعة الأصول الثابتة اذا كانت متعلقة بهذه الأصول اما اذا كانت تتعلق بتكوين المنشأة وتنشيطها أو تمثل مصروفات سابقة لبدء الانتاج فهى تدخل ضمن مجموعة الأصول الأخرى .

٥ - **التحقق من التقويم السليم لبنود الأصول الثابتة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحساب الاهلاكات الكافية لها .**

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الأصول الثابتة

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الأصول الثابتة : وصف لنظام المنشأة للرقابة الداخلية على هذه الأصول ، كشف ببيان الأصول الثابتة وفقا لمجموعاتها ويوضح به رصيدها أول السنة والمضاف اليها والمستبعد منها على مدار السنة ورصيدها فى نهاية الفترة واهلاكاتها ، كشوف تفصيلية بحركة بنود كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة على مدار السنة ، كشوف جرد البنود لمجموعات الأصول الثابتة في نهاية السنة ، ملاحظات المراجع حول نظام الرقابة الداخلية على هذه الأصول وبخصوص عمليات جردها .

ثالثا - اجراءات مراجعة الأصول الثابتة

لتحقيق أهداف مراجعة الأصول الثابتة يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - **اختبار نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة** ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية على عمليات شراء واستخدام وبيع أو تخريد الأصول الثابتة ، والتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والاجراءات بأخذ عينة من هذه الأصول وتتبع حركة المعاملات التى تمت عليها على مدار السنة من خلال النظام المعمول به بالمنشأة لتحديد مدى وتوقيت الفحص اللازم اجراؤه .

٢ - **الحصول على أو اعداد كشف ببيان الأصول الثابتة وفقا لمجموعاتها الرئيسية ومفردات كل مجموعة** . ويوضح بهذا الكشف أرصدة هذه المجموعات فى بداية السنة والاضافات اليها والاستبعادات منها اثناء السنة ورصيدها فى آخر السنة . والتثبت من الدقة الحسابية لهذه المفردات ، والمطابقة مع الحسابات التحليلية للأصول الثابتة وحساب الأصول الثابتة بالاستاذ العام وذلك بعد اتخاذ الاجراءات التالية :

(أ) مراجعة الاضافات أثناء السنة عما اذا كانت تمثل احلال لمفردات قائمة أم اضافة لما هو موجود ، والتحقق من وجود تصريح من الادارة العليا بذلك ، وعما اذا كانت الاضافة تمت بالشراء فتراجع فواتير الموردين ومحضر الاستلام والتركيب وترتيبات الدفع والشيكات الصادرة لهذا الغرض ، أو اذا كانت الاضافة بمشغولات داخلية عن طريق الشركة وفحص مستندات تكلفة هذه المشغولات وتركيبها والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى لهذه الاضافات بتكلفتها .

(ب) مراجعة مستندية لمصروفات الاصلاح والصيانة والتحقق من التمييز بين الايرادى منها والرأسمالى طبقا للقواعد الموضوعة لذلك .

(حـ) التحقق من وجود تصريح من الادارة العليا للاستبعادات من الأصول الثابتة واسبابها ومراجعة ثمن بيع هذه المفردات المستبعدة (من واقع فواتير أو عقود البيع) وتكلفتها بعد استبعاد مجمع اهلاكها حتى تاريخ الاستبعاد طبقا للدفاتر ، وأن الفرق بين ثمن البيع والتكلفة بعد الاهلاك تم معالجته كارباح أو خسائر رأسمالية مع استبعاد تكلفة ومجمع اهلاك هذه المفردات من الدفاتر .

٣ - جرد فعلى لمفردات الأصول الثابتة ويتم ذلك بمعرفة لجنة أو لجان تشكلها الادارة ويفضل حضور مندوب للمراجع لعملية الجرد الفعلى وتبويب المفردات التى تم جردها وفقا لمجموعات الأصول الثابتة ، ومقارنة نتيجة الجرد الفعلى مع كشوف مفردات هذه الأصول طبقا للدفاتر ، ويساعد هذا الاجراء فى اكتشاف أى اضافات أو استبعادات لم تسجل بالدفاتر .

٤ - مراجعة حسابات اهلاكات الأصول الثابتة وينطوى ذلك على مراجعة لمعدلات الاهلاك المحددة مسبقا والمعتمدة من ادارة الوحدة لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة والطريقة المستخدمة فى تطبيق هذه المعدلات (قسط ثابت - قسط متناقص ، . .) والتحقق من الدقة الحسابية لعمليات حساب الاهلاك أخذا فى الحسبان فترة استخدام الأصل على

مدار السنة محل المراجعة بالنسبة للاضافات والفترة غير المستخدمة بالنسبة للاستبعادات ، ويمتد هذا الفحص الى مراجعة فحص متجمع الاهلاك لكل مجموعة . ومن العوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان عند مراجعة اهلاكات الأصول الثابتة امكانية الاستفادة بالعمر الانتاجى المتبقى من حياة الأصل حيث قد تظهر بعض العوامل التى تخفض من هذا العمر ومثال ذلك اذا كان العمر الافتراضى لأحد آبار الغاز الطبيعى المقدر هو ٣٠ سنة اتضح بعد ٥ سنوات من الانتاج أنه قد تم سحب مكثف من هذا البئر لدرجة أن الكميات المتبقية به لاتكفى سوى السحب بهذا المعدل لمدة ١٠ سنوات أخرى فان الأمر يتطلب اعادة النظر فى معدلات الاهلاك (النفاد) لهذا البئر . وبالمثل لو احدى شركات الانتاج السينمائى لديها كاميرات تصوير أبيض / أسود وأن العمر الافتراضي لهذه الكاميرات ١٥ سنة وقد حدث تحول نحو استخدام التصوير الملون فان ذلك يؤثر على العمر الافتراضى للكاميرات أبيض / أسود ويتطلب اعادة النظر فى معدلات الاهلاك .

ولاتقتصر مراجعة الاهلاكات على تلك الخاصة بالأصول الملموسة بل تمتد لاهلاكات الأصول غير الملموسة (الشهرة ، حق الاختراع ، حق امتياز ،...) وعادة ماتكون المنشأة قد تحملت مبلغ نظير هذه الأصول يتم توزيعه على عدد من السنوات تقدر للاستفادة بمثل هذه الأصول ، ويمكن للمراجع الرجوع لمستندات المبالغ المسددة عن هذه الأصول والسنوات المقدرة لكل منها للتحقق من الدقة الحسابية لاهلاكاتها . وفيما يتعلق بالمشروعات تحت التنفيذ فهى لاتخضع للاهلاك لحين تحويلها الى أصول ثابتة تعمل فى النشاط وتطبق عليها معدلات اهلاك الأصول المناظرة لها .

٥ - **التحقق من سلامة عرض الأصول الثابتة** وذلك بالتأكد من اظهار هذه الأصول بتكلفتها الأصلية مخصوما منها الاهلاك أو بتكلفتها الأصلية

مع اظهار مجمع اهلاكها بجانب الخصوم فى الميزانية وقد يتم العرض - كما فى شركات الأموال - باظهار الأصول الثابتة ومجمع الاهلاك والصافى بعد الاهلاك بجانب الأصول فى الميزانية . كما يتحقق المراجع من عدم وجود حقوق للغير علي هذه الأصول وذلك بالرجوع الى عقود القروض التى عقدتها المنشأة والاستفسار من ادارة المنشأة عن أى التزامات للغير بضمان هذه الأصول . ويمكن اظهار أى حقوق للغير كملاحظات على القوائم المالية ذاتها أو فى تقرير المراجعة .

٢ - مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتمثل هذه الالتزامات فى القروض طويلة الأجل التى حصلت عليها المنشأة (قرض سندات ، أوراق دفع لآجال طويلة ، قروض طويلة الأجل ، وغالبا ماتكون هذه الالتزامات بضمان أصل من أصول المنشأة . وقد تفرض قيود أخري مثل المحافظة على مستوي معين للعلاقة بين ديون المنشأة وحقوق الملكية . ويتم سداد هذه القروض اما دفعة واحدة عند استحقاقها ، أو على دفعات على مدار فترة القرض وفى هذه الحالة يتحول جزء من هذه القروض كل سنة الى مجموعة الخصوم المتداولة . ويترتب على وجود هذه القروض عبء دورى يظهر بحساب الأرباح والخسائر وهو فوائد هذه القروض .

أولا - أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

١ - الافصاح المهنى الأمين عن الخصوم طويلة الأجل القائمة فى نهاية السنة المالية .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على هذه الالتزامات على مدار السنة محل المراجعة وهو مايتطلب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه الالتزامات والمراجعة المستندية لهذه المعاملات .

٣ - التحقق من أن هذه الالتزامات تستحق بعد فترة لاتقل عن سنة .

٤ - التحقق من تحميل مصروفات السنة بما يخصها من مصروف الفوائد المستحقة على هذه الالتزامات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة الالتزامات طويلة الأجل : وصف لنظام الرقابة الداخلية على هذه الالتزامات ، كشف بأرصدة هذه الالتزامات فى بداية ونهاية السنة ، قرارات الجمعية العمومية بخصوص هذه الالتزامات ، عقود هذه القروض أو نشرات اصدار السندات ، مصادقات من الغير (المقرضين) اذا كانت جهة معينة .

ثالثا - اجراءات مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

لتحقيق أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١ - **اختبار نظام الرقابة الداخلية على الالتزامات طويلة الأجل**
ويتطلب فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية على هذه الالتزامات والفصل الواضح بين مسئوليات التصريح بعقد هذه القروض (من الجمعية العمومية) وتنفيذ هذا التصريح بتوقيع عقد أو اصدار سندات وتحصيل قيمة هذه القروض والاثبات بالدفاتر ، وكذا عملية حساب الفوائد المستحقة وسداد هذه الفوائد واثباتها بالدفاتر ، وعملية رد الجزء المستحق من هذه القروض . ويمكن أخذ عينة من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والاجراءات الرقابية .

٢ - **الحصول على أو اعداد كشف ببيان هذه الالتزامات** ويوضح هذا الكشف أرصدة هذه الالتزامات فى بداية الفترة وأى اضافات اليها أو تسديدات منها تمت خلال الفترة وأرصدتها فى نهاية الفترة . ويتم مراجعة المستندات المؤيدة للمعاملات التى تمت اثناء السنة والقيود المتعلقة بها بدفاتر اليومية المناسبة وتراجع عملية الترحيل لحسابات هذه الالتزامات بالاستاذ العام .

٣ - مراجعة عبء الفوائد المستحق على هذه الالتزامات وذلك بالرجوع الى شروط الاقتراض من واقع عقود هذه القروض أو نشرات اصدار السندات والتزام المنشأة بتطبيق هذه الشروط . وفحص الدقة الحسابية لمصروف الفوائد واثبات مايخص السنة محل المراجعة منها .

٤ - الحصول على مصادقات مباشرة من المقرضين وترسل هذه المصادقات على شكل مصادقات بيضاء . وترسل مباشرة للمراجع ، ومقارنة نتائج هذه المصادقات مع المثبت بحسابات هذه الالتزامات بدفاتر المنشأة للتحقق من عدم وجود التزامات لم تسجل .

٥ - الرجوع لمحاضر جلسات الجمعية العمومية لمعرفة القرارات المتعلقة بهذه الالتزامات ومدي التزام الادارة بتنفيذ هذه القرارات والتصرفات المالية المترتبة عليها ومستندات وسلامة التوجيه المحاسبى لها . وفى حالة استرداد جزء من السندات بسبب سدادها يجب التحقق من الغاء هذه السندات والتأشير عليها بذلك .

٦ - التحقق من صحة تبويب وعرض هذه الالتزامات بالقوائم المالية وأن المبالغ المدرجة كالتزامات طويلة الأجل تتمثل فى التزامات تستحق بعد مدة تزيد عن سنة والاشارة الى مخالفة المنشأة لشروط العقود الخاصة بهذه الالتزامات .

٣ - مراجعة حقوق الملكية

تشمل حقوق الملكية - فى شركات الأموال - رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة ، ويضاف اليها (أو يخصم منها) فى شركات الأشخاص الأرصدة الدائنة (أو الأرصدة المدينة) على التوالى للحسابات الجارية للشركاء .

وإذا اخذنا شركات الأموال كأساس لمناقشة مراجعة بنود حقوق الملكية نجد أن هذه البنود تخضع لقواعد ينظمها قانون شركات الأموال (١٥٩ لسنة

١٩٨١) والنظام الأساسى للشركة وقرارات جمعيتها العمومية العادية (أو غير العادية) ، كما أن حركة هذه الحسابات على مدار السنة تكون محدودة وأن كانت مبالغها فى الغالب كبيرة ومثال ذلك زيادة رأس المال المصدر .

أولا - أهداف مراجعة بنود حقوق الملكية

١ - الافصاح المهنى الأمين عن بنود حقوق الملكية وذلك بالتحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس العمليات التى تؤثر على هذه البنود ، بالاضافة الى التحقق من أن تبويب وعرض هذه البنود يتم وفقا للقوانين والأنظمة التى تلتزم الشركة بها .

٢ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تمت على هذه البنود على مدار السنة وهو مايتطلب فحص نظام الرقابة الداخلية عليها والرجوع للقرارات الصادرة بخصوصها من الجمعية العمومية للشركة ، وعدم تعارض هذه المعاملات مع نصوص القانون ونظام الشركة وأي تعاقدات تفرض على الشركة شروط معينة بشأنها (مثل القيود على توزيعات الأرباح) وفحص للمستندات المؤيدة لهذه المعاملات .

ثانيا - أوراق عمل مراجعة بنود حقوق الملكية

تتضمن أوراق العمل اللازمة لمراجعة بنود حقوق الملكية : كشف يبين عدد الأسهم المصدرة من كل نوع (أسهم عادية أو أسهم ممتازة) والقيمة الأسمية لكل سهم والقيمة المدفوعة منه فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ، كشف يبين الأرباح المقرر توزيعها والموزع منها حتى نهاية السنة ، وصف لنظام الرقابة الداخلية على بنود حقوق الملكية .

ثالثا - اجراءات مراجعة بنود حقوق الملكية

لتحقيق أهداف مراجعة بنود حقوق الملكية يمكن استخدام الاجراءات الرئيسية التالية :

١- **اختبار نظام الرقابة الداخلية على بنود حقوق الملكية** ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والاجراءات الداخلية للرقابة على هذه البنود سواء بالنسبة لاصدار الأسهم والمعاملات المرتبطة بها (التصريح باصدار الأسهم - تحصيل القيمة - اصدار شهادات الأسهم - الاثبات فى الدفاتر) أو توزيعات الأرباح (التصريح بصرف الأرباح - صرف الأرباح - الاثبات فى الدفاتر) ونظرا لأن عدد المعاملات التى تتم على بنود حقوق الملكية على مدار السنة يكون محدودا فغالبا مايرى المراجع فحصها فحصا شاملا.

٢- **الحصول على أو اعداد كشف ببيان الأسهم المصدرة حسب كل نوع منها والقيمة الاسمية والقيمة المدفوعة لكل سهم** وذلك فى بداية ونهاية فترة المراجعة والتحقق من الدقة الحسابية للقيمة المسددة للأسهم المصدرة ومطابقتها مع رصيد رأس المال المدفوع في بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ومع سجلات أسهم رأس المال .

٣- **الاطلاع على محاضر الجمعية العمومية للشركة** بدفتر محاضر جلسات الجمعية العمومية للوقوف على أى تعديلات تطرأ على رأس المال سواء بالزيادة أو التخفيض ، والقرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والنظام الأساسى للشركة ومع ماهو مثبت بالدفاتر .

٤ - **مراجعة المتحصلات من الاكتتابات أو أقساط رأس المال** وذلك بالرجوع الى اشعارات البنك ومطابقتها مع يومية النقدية وسجلات الأسهم، وتحديد الأقساط المتأخرة وما اتخذ من اجراءات تجاه المساهمين المتأخرين وتسجيل أى غرامات حسبت عليهم وتنفيذ قرارات مجلس الادارة بخصوص

هؤلاء المساهمين . وفى حالة تحصيل أى علاوة اصدار يتم التحقق من اضافة قيمة هذه العلاوة للاحتياطى القانونى (١) .

٥ - **التحقق من سلامة قياس الأرباح** وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وذلك بالفحص السليم لبنود المصروفات والايرادات التى تخص الفترة لتفادى اظهار أرباح غير حقيقية يؤثر توزيعها على رأس مال الشركة وحقوق الغير طرفها .

٦- **الحصول على أو اعداد كشف بالأرباح التى تقرر توزيعها** ومتابعة توزيع هذه الأرباح من خلال ايصالات صرفها أو كشوف البنك فى حالة تخصيص حساب مستقل بالبنك لصرف هذه الأرباح ، والحصول على شهادة من البنك بالمبالغ التى لم يتم صرفها بعد من هذه الأرباح حتى تاريخ نهاية السنة المالية والتحقق من اظهارها كالتزام على الشركة فى هذا التاريخ .

وعند توزيع أرباح محتجزة (مال احتياطى) على المساهمين الحاليين فى صورة أسهم مجانية يراجع قرار الجمعية العامة فى هذا الصدد ويتم التحقق من تعلية المبلغ الموزع على رأس المال المصدر وتتبع تسجيل هذه الأسهم فى سجلات الأسهم الممسوكة بالشركة .

٧- **التحقق من سلامة عرض بنود حقوق الملكية فى الميزانية** حيث يتم عرض كل بند من هذه البنود بشكل واضح (٢) . فبخصوص رأس المال يظهر رأس المال المرخص به كبيان احصائى ، ويلى ذلك رأس المـــال

---

(١) طبقا للمادة ٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يتم اضافة علاوة الاصدار للاحتياطى القانونى بشرط الا تزيد قيمة الاحتياطى عن نصف رأس المال المصدر وعند ذلك يكون بباقى العلاوة لحتياطى خاص .

(٢) انظر الملحق رقم ٣ باللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

المصدر والمكتتب فيه بحيث يوضح عدد الأسهم والقيمة الأسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة) ، ويخصم من قيمة رأس المال المصدر المبالـغ غير المسددة منه لكل نوع من أنواع الأسهم للوصول الى رأس المال المدفوع . وتظهر الاحتياطيات فى مجموعة أخري بحيث يتضح قيمة كل من الاحتياطى القانونى والاحتياطيات النظامية والاحتياطيات الرأسمالية والاحتياطيات الأخرى (وتذكر تفصيلا) . وعلى المراجع أن يتحقق من التزام الشركة بهذا التبويب والعرض لبنود حقوق الملكية .

الفصل الثالث

مراجعة اضافية لبنود المصروفات والايرادات

يتم تحديد ربح (أو خسارة) الفترة المحاسبية بمقابلة نفقات هذه الفترة مع ايراداتها ، ونظرا لان رقم صافى الربح (أو صافى الخسارة) يستخدم كمعيار للحكم على كفاءة أداء ادارة الشركة فان الامر يتطلب قياس دقيق للمصروفات والايرادات الخاصة بتلك الفترة فى ضوء المبادىء والاصول المحاسبية فى التنبؤ بالقدرة الكسبية للمنشأة عن فترات قادمة فانه يتعين تبويب بنود المصروفات والايرادات بالشكل الذى يسمح بفصل البنود المتكررة عن تلك البنود غير المتكررة (كالارباح الراسمالية والخسائر الراسمالية مثلا) مع الثبات على طريقة التبويب والعرض من فترة مالية لاخرى .

وفى الاجزاء السابقة من هذا الباب تمت مناقشة اجراءات مراجعة العديد من بنود المصروفات والايرادات من خلال ارتباطها ببنود الاصول والخصوم ، ومن ثم فان هذا الفصل يقتصر على عرض الاجراءات الاضافية التى تلزم لاجراء مراجعة سليمة لبنود المصروفات والايرادات .

أولا : أهداف مراجعة بنود المصروفات والايرادات

١ - الإفصاح المهنى الامين لبنود المصروفات والايرادات وهو مايتطلب التحقق من القياس السليم لهذه البنود وتبويبها وعرضها وفقا للمبادىء والاصول المحاسبية المتعارف عليها .

٢ - التحقق من التوزيع الزمنى السليم لبنود المصروفات والايرادات .

٣ - التحقق من صلاحية المعاملات التى تنتج عنها بنود المصروفات والايرادات وهو مايتطلب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه المعاملات وأنها مؤيدة بالمستندات الكافية والسليمة . وقد تم مناقشة الاجراءات الرئيسية لمواجهة هذا الهدف لغالبية بنود المصروفات والايرادات المرتبطة ببنود رأس المال العامل والاستخدامات والمصادر طويلة الاجل (كالمبيعات ومردوداتها

والخصم المسموح به والديون المعدومة عند مناقشة مراجعة المدينين وأوراق القبض والنقدية ، والمشتريات ومردوداتها والخصم المكتسب عند مناقشة الدائنين وأوراق الدفع والنقدية ، والاستهلاكات وخسائر أو أرباح بيع الاصول عند مناقشة الاصول الثابتة ، وعناصر النفقات المختلفة عند مناقشة النقدية والمخزون) .

ثانيا : اجراءات مراجعة المصروفات والايرادات

بالاضافة الى ماسبق ذكره من اجراءات المراجعة بنود المصروفات والايرادات يمكن استخدام الاجراءات التالية كاجراءات اضافية لمراجعة بنود المصروفات والايرادات

١ - **اجراء مقارنات بين أرقام بنود المصروفات أو الايرادات فى السنة الحالية مع السنة السابقة ومع الموازنة التخطيطية** والتحرى عن أسباب الفروق من المسئولين بالشركة فمثل يمكن الاستفسار من مدير البيع عن اسباب التغير فى المبيعات أو مصروفات البيع والتوزيع ، ومن مدير الصيانة عن التغير فى مصروفات الصيانة . ولايجب ان يقتصر المراجع فى تبرير أسباب هذه التغيرات على استفساراته مع المسئولين اذ يجب ان يدعم ذلك ببعض الادلة فاذا كان النقص فى مصروفات البيع يفسره مدير المبيعات بأنه يرجع الى تخفيض الانفاق على بعض بحوث السوق فيمكن للمراجع ان يفحص كشوف الاجور فيما يتعلق باجور العاملين فى بحوث التسويق ويقارنها مع مثيلتها فى السنة السابقة . واذا كان رد مدير الصيانة بأنه لم يحدث تغيير فى برنامج الصيانة عن السنة السابقة فيمكن للمراجع فحص بنود حساب الصيانة وحسابات بعض الاصول للتحقق من عدم رسملة جزء من المصروفات الجارية للصيانة باضافته للاصول او توجيه مصروف صيانة بالخطأ على اى حساب آخر .

٢- **الحصول على أو اعداد كشف تحليلى ببنود بعض حسابات المصروفات أو الايرادات** للحصول على معلومات اكثر تفصيلا عن البنود التى تضمنتها هذه الحسابات ، فعلى سبيل المثال حساب مصروفات قضائية يمكن ان يحتوى على معلومات جوهرية تبرز التزامات محتملة على الشركة ولم تسجل ، وتحليل بنود حساب مصروفات الصيانة يمكن ان يظهر الخلط بين المصروفات الايرادات والراسمالية بالنسبة لعمليات الاصلاح والصيانة ، وقد يؤدى تحليل حساب الايجارات عن وجود اصل مستأجر وهنا يجب التحقق من أن هذا الاصل لم يدرج ضمن الممتلكات بالميزانية . ويمكن الحصول على كشف ببنود الايرادات حسب مصادرها أو تحليل لحساب المبيعات حسب المنتجات أو المناطق وتقارن هذه المعلومات مع ماهو مثبت بهذه الحسابات ومع العقود والمستندات الخاصة بها .

٣- **استخدام النسب والمؤشرات المحاسبية فى التحقق من معقولية بعض بنود المصروفات أو الايرادات** ومن النسب التى يمكن استخدامها نسبة اجمالى الربح للتحقق من معقولية تكلفة المبيعات ، نسبة الديون المعدومة الى المبيعات ، نسبة مصروفات البيع الى المبيعات ، ويتم مقارنة هذه النسب مع نظائرها بالسنة السابقة أو مع نسب منشآت مماثلة عندما يكون ذلك متاحا . ويمكن للمراجع ان يجرى اختبارات اخرى باستخدام علاقات معينة (تسمى هذه الاختبارات احيانا بالمراجعة التنبؤية Predictive Auditing مثل استخراج متوسط سعر بيع الوحدة من منتج معين (من خلال تتبع عدة فواتير لبيع هذا المنتج على مدار السنة) وتضريب هذا المنتج ، وتجدر الاشارة الى أن هذه المؤشرات تعطى نتائج تقريبية فقط للحكم على مدى المعقولية .

٤- **مراجعة قيود التسويات التى تتم فى نهاية السنة المالية** واسباب اجراء هذه القيود والتحقق من انه قد تمت التسويات اللازمة لتحميل الفترة محل المراجعة بما يخصها من مصروفات وايرادات حتى

تكون المقابلة بينهما سليمة وقد يلزم تتبع الاحداث التى وقعت عقب نهاية السنة المالية للتعرف عما اذا كان هناك بعض التسويات التى يتعين اجراؤها عن السنة الحالية فى ضوء هذه الاحداث والاستفسار من ادارة المنشأة حول هذه الاحداث .

الفصل الرابع

مراجعة الوحدات غير الهادفة للربح

تشمل الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح وحدات الخدمات الحكومية (وزارات ومصالح وهيئات الحكومة) ، والنوادى والجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية بأنشطتها المختلفة . الهدف الأساسى فى هذه الوحدات (أهداف تشغيلية) تقديم خدمات لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزى (كما فى وحدات الخدمات الحكومية) أو تقديم مساعدات اجتماعية لفئات معينة بالمجتمع (كالجمعيات الخيرية) أو تقديم خدمات اجتماعية وثقافية ورياضية لأعضائها (كالنوادى) أو تقديم خدمات وسلع بالتكلفة لاعضائها (كالجمعيات التعاونية الزراعية ، الاستهلاكية للاسكان ، ..) . هذه التنظيمات (الوحدات) ليس لديها حقوق ملكية كتلك القائمة فى الوحدات ، الهادفة للربح وبالتالى فهى لاتعرض للبيع ولذا فهى تعتمد فى مزاولة نشاطها على موارد محددة مثل الضرائب كما فى وحدات الجهاز الحكومى ، أو المساعدات أو المبالغ التى تحصلها من أعضائها استنادا الى تكلفة الخدمة أو السلعة التى تقدمها .

وتخضع الوحدات غير الهادفة للربح - شأنها فى ذلك شأن الوحدات الهادفة للربح - لمراجعة وفحص قوائمها المالية واصدار تقرير من جهة المراجعة عن هذه القوائم . القواعد والأصول المحاسبية التى تطبق على هذه الوحدات سوف تختلف الى حد ما عن تلك التى تطبق فى الوحدات الهادفة للربح .

١ - القواعد المحاسبية المقبولة فى الوحدات غير الهادفة للربح

نظرا لاختلاف هذه الوحدات عن الوحدات الهادفة للربح من حيث الأهداف التشغيلية والملكية فمن الطبيعى الا يطبق فيها أساس الاستحقاق المعمول به فى الوحدات الهادفة للربح . وغالبا مايصلح معها الأساس النقدى أو أساس الاستحقاق المعدل Cash or Modified accrual basis فى اعداد قوائمها المالية والتقرير عن نشاطها وموقفها المالى .

ونظرا لأن هدف تقييم الخدمات يحل محل هدف تحقيق الربح فى الوحدات غير الهادفة للربح فان الرقابة على معاملات هذه الوحدات تركز على كيفية استخدام الموارد التى تحصل عليها ، وقد يتم ذلك من خلال الضوابط الخاصة بالأموال المخصصة Appropriation Control وهو مايتطلب من الادارة المسئولة (ادارة الوحدة) أن تستخدم الأموال وفقا لقواعد الموازنة التخطيطية (أو الموازنة العامة للدولة) التى تحدد لكل نوع من أنواع الانفاق والمعتمدة من السلطة التشريعية (مجلس الشعب) ، ويتم الصرف من المبالغ المخصصة لكل بند وفقا للقواعد الرقابية الخاصة به وفى حدود المبالغ المعتمدة لهذا البند. ويتعين على المراجع أن يتحقق من التزام ادارة الوحدة بالمعتمد لكل بند من بنود الموازنة قبل ان يعبر عن رأيه فى التصرفات المالية بالوحدة ومن ثم قوائمها وتقاريرها المالية . فى الوحدات الحكومية قد تحصل الحكومة على قروض محلية أو خارجية لتمويل استخدامات محددة وفى هذه الحالة يجب ان تعكس السجلات والدفاتر المستخدمة امكانية المحاسبة عن هذه القروض واستخدامها فى الاغراض المخصصة لها . ونظرا لأننا فى الوحدات الحكومية نركز على تدفقات الاموال Fund Flows فان السجلات المحاسبية التى ترصد بها حركة هذه الاموال لاتفرق بين البنود الايرادية والبنود الرأسمالية لذا يستخدم اصطلاح الايرادات على انه يمثل كل تدفقات الأموال الداخلة ، والمصروفات على أنها تمثل التدفقات النقدية الخارجة . ويتضح مما تقدم ان التطبيقات المحاسبية لنظرية الاموال المخصصة تستخدم فى الوحدات الحكومية كأحد اشكال الوحدات غير الهادفة للربح .

فى بعض الوحدات التى لاتهدف لتحقيق الربح كالجمعيات التعاونية يطبق اساس الاستحقاق المعدل (أى خليط من الأساس النقدى واساس الاستحقاق) ، وفى بعض الأحوال قد يطبق أساس الاستحقاق ، وهذه التطبيقات المحاسبية تلقى قبولا فى الممارسة العملية رغم ان بعض

التنظيمات المهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة تطالب بضرورة تطبيق أساس الاستحقاق كتطبيق مقبول للقواعد المحاسبية فى هذه الوحدات (بخلاف الوحدات الحكومية) عند اعداد قوائمها المالية وبما يتفق مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها [1] .

٢ - الضوابط الداخلية بالوحدات غير الهادفة للربح

تخضع الوحدات الحكومية (كوحدات غير هادفة للربح) لاجراءات وقواعد رقابية تحددها مجموعة من اللوائح التى يلتزم بها العاملون فى هذه الوحدات تشمل تحديد واضح للمسئوليات الوظيفية ، اجراءات متكاملة لاعتماد العمليات وتسجيلها وحماية الموجودات ، اجراءات للمراجعة الداخلية ولعل نقاط الضعف التى يمكن ان تظهر فى هذا النظام ترجع الى عدم الاهتمام بالعنصر البشرى وتأهيله التأهيل الكافى .

فى الوحدات الأخرى غير الهادفة للربح كالنوادى ، الجمعيات الخيرية، الجمعيات التعاونية يمكن ان تظهر نقاط ضعف فى نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى هذه الوحدات ، وهو غالبا نظام مبسط ، وترجع غالبا الى واحد أو اكثر من العوامل الآتية :

أ - قد تكون موارد الوحدة محدودة وبالتالى فان المبالغ التى يمكن أن توجه لتقوية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة تكون ايضا محدودة حيث تعطى الأولوية فى الانفاق من الموارد المتاحة لنشاط الوحدة والخدمات التى تقدمها .

ب - قد تحظى الوظيفة المحاسبية باهتمام ضئيل فى هذه الوحدات حيث يتجه اهتمام المسئولين بالوحدة الى نشاطها الرئيسى كبناء الوحدات فى جمعيات الاسكان أو تنمية النشاط الرياضى والاجتماعى فى الأندية وغالبا مايؤدى ذلك الى سرعة دوران العمالة فى هذه الوظيفة.

---

(1) AICPA. Statement of Position (SOP) 78 - 10.

جـ - قد يكون عدد العاملين بالوحدة محدودا ومن ثم يصعب الفصل السليم بين المسئوليات الوظيفية ٠

وإزاء هذه العوامل قد يجد المراجع نفسه مضطراً الى اجراء المراجعة الشاملة لعمليات هذه الوحدات حتى يطمئن الى عدم وقوع اخطاء أو اى أمور غير مرغوب فيها بقصد أو بغير قصد ٠ غير أنه قبل اتخاذ هذا القرار يتعين على المراجع ان يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القواعد والاجراءات الرقابية المعمول بها بالوحدة من حيث تحديد المسئوليات والسلطات بشكل واضح ووجود اجراءات لاعتماد العمليات (مع تحديد سلطة الاعتماد) وحماية الأصول ومدى تأهيل العاملين بالوظيفة المحاسبية بشكل ملائم ، بالاضافة الى التحقق من مدى التزام المسئولين والعاملين بالوحدة بتطبيق هذه القواعد والاجراءات السابق عرضها فى الوحدات الهادفة للربح ٠

٣ - اعتبارات خاصة لمراجعة الوحدات غير الهادفة للربح

عند عرض القوائم المالية للوحدات غير الهادفة للربح - وبصفة خاصة النوادى والجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية - فان مجلس ادارة هذه الوحدة يركز اهتمامه على أمور معينة لعل أهمها :

أ - ان الموارد والالتزامات الظاهرة فى القوائم المالية موجودة بالفعل ٠

ب - أنه قد تم تسجيل كافة معاملات الوحدة وتعكسها القوائم المالية مع مراعاة مايخص السنة المالية من هذه المعاملات ٠

جـ - أن بنود القوائم المالية واى قيود على اى منها قد تم الافصاح عنها بالشكل الكافى وتظهر بقيمتها الصحيحة وفقا للقواعد والتطبيقات المحاسبية المقبولة ٠

العديد من هذه الأمور يتفق تماما مع ماهو سائد بالوحدات الهادفة لتحقيق الربح ، ولذا لا غرابة فى أن تكون أهداف المراجعة فى الوحدات غير الهادفة للربح (فيما عدا الوحدات الحكومية) فى ذاتها

أهداف المراجعة - فى الوحدات الهادفة للربح سواء الهدف الرئيسى أو الاهداف الفرعية للمراجعة والسابق عرضهافى الباب الأول من هذا الكتاب.

ولعل القارىء قد لاحظ ان الوحدات غير الهادفة للربح تتبع بعض التطبيقات المحاسبية المقبولة فى الممارسة العملية بهذه الوحدات وهو مايتطلب من المراجع ان يتبع اجراءات معينة لمراجعة معاملات قد تختلف فى بعض الاحيان عن تلك الاجراءات التى يتبعها فى الوحدات الهادفة للربح حتى يتسنى له تحقيق أهداف عملية المراجعة .

فى الوحدات غير الهادفة للربح - كما سبقت الاشارة - قد ينطوى نظام الرقابة الداخلية القائم بها على العديد من نقاط الضعف مما يتطلب من المراجع التوسع فى **الاختبارات** الأساسية على معاملاتهاوالافصاح عنها بشكل سليم . هذا بالاضافة الى ضرورة استخدام الاجراءات اللازمة لتحقق من التزام الادارة فى هذه الوحدات بالقواعد والقيود المفروضة على النفقات .

عند تجميع **أدلة الاثبات** لفحص حسابات الوحدات غير الهادفة للربح يتعين على المراجع أن يحصل على معلومات كافية وتفى بالغرض عن العوامل الآتية :

أ - فى العديد من هذه الوحدات تكون الموازنة التقديرية (الموازنة التخطيطية) عنصرا أساسيا للرقابة على العمليات ومن ثم يتعين على المراجع أن يتعرف على اى انحرافات عن خطة الموازنة .

ب- يجب أن يولى المراجع اهتماما خاصا لنظام الرقابة على العمليات النقدية (متحصلات ومدفوعات) للتحقق من عدم استبعاد اى منها وبصفة خاصة المساعدات التى قد تحصل عليها بعض هذه الوحدات من الافراد أو جهات معينه .

جـ- قد تحصل هذه الوحدات على اعانات تستخدم فى أغراض محددة وهنا يتعين على المراجع أن يتحقق من حجم هذه الاعانات ومن

إستخدامها فى ذات الأغراض الواردة من أجلها . الاعانات التى تحصل عليها هذه الوحدات دون تحديد غرض معين تستخدم فيه تضاف للاحتياطى القانونى للوحدة كما هو الحال فى الجمعيات التعاونية الزراعية والاستهلاكية والاسكان .

د - تحصل بعض هذه الوحدات - كالنوادى والجمعيات التعاونية - اشتراكات سنوية ورسوم عضوية من أعضائها طبقا للقانون المنظم لأعمالها ونظامها الداخلى ويجب على المراجع أن يتحقق من سلامة رقم هذه الاشتراكات والرسوم بالرجوع الى مستندات التحصيل وسجلات العضوية كجزء من مراجعة المتحصلات النقدية .

هـ - عندما يتم عرض نفقات الوحدة على أساس وظيفى أو قطاعى يتعين على المراجع ان يتحقق من سلامة أسس توزيع هذه النفقات طبقا للقواعد المحاسبية المطبقة بالوحدة ، أو طبقا للقواعد والاصول المحاسبية المتعارف عليها فى حالة عدم وجود تطبيق محاسبى محدد تسير عليه الوحدة .

و - الوحدات غير الهادفة للربح غالبا لاتخضع لضرائب الدخل وهو الوضع السائد فى مصر ، إلا أن العاملين بالوحدة والمتعاملين معها (كالمقاولين أو المهنيين او الاستشاريين أو الموردين) . يخضعون لنوع أو آخر من هذه الضرائب ويتعين على المراجع ان يتحقق من التزام الوحدة بتطبيق متطلبات قانون الضرائب على الدخل (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) على هؤلاء المتعاملين سواء بخصم الضريبة (كضريبة كسب العمل للعاملين بالوحدة) أو قواعد الخصم والاضافة على باقى المتعاملين .

ز - فى بعض هذه الوحدات - كجمعيات الاسكان فى مصر - قد تتصرف الجمعية فى جزء من الأصول التى تم الحصول عليها أو تكوينها من أموال الأعضاء ولحسابهم مثل بيع وحدات تجارية أو

ادارية من الوحدات التى تنشئها الجمعية لصالح الأعضاء ، ويجب على المراجع أن يفصل حصيلة هذا البيع فى حساب مستقل (حساب ايرادات رأسمالية) تخفض به تكلفة الوحدات السكنية التى تخصص للأعضاء عند نهاية التنفيذ وتحديد التكلفة الختامية على اعتبار أن هذه الايرادات تمثل استرداداً لجزء من التكلفة لحساب الأعضاء .

ح - أن القوائم المالية الأساسية التى تعدها هذه الوحدات هى حساب للايرادات والمصروفات بالاضافة الى قائمة المركز المالى (الميزانية) وقد تكون هناك متطلبات قانونية لاعداد قوائم اخرى مثل قائمة المقبوضات والمدفوعات فى الجمعيات التعاونية للاسكان (وتسمى تجاوزا حساب المقبوضات والمدفوعات فى الممارسة العملية) ، ويتعين على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية لحركة المقبوضات والمدفوعات على مدار السنة مع الربط بين رصيد بداية السنة (نهاية السنة السابقة) ونهاية السنة الحالية مع تتبع هذه الحركة وربطها بحركة الحسابات الأخرى للاصول والخصوم والايرادات والمصروفات .

الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات لاتختلف فى هذه الوحدات عن الوحدات الهادفة للربح (الجرد الفعلى ، نظام المصادقات ، المراجعة المستندية ، الملاحظات والاستفسارات ، المراجعة الحسابية ، المراجعة الانتقادية ، والفحص التحليلى للحسابات) .

الباب السابع

تقارير مراقب الحسابات

القسم الثالث

التقرير عن عملية المراجعة

الفصل الأول
تقرير المراجعة
Audit Report

الهدف الرئيسى لعملية المراجعة هو إبداء رأي فنى ومحايد عن مدى صحة وعدالة الأرقام التى تحتوى عليها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة . ويتعين على مراقب الحسابات (المراجع) أن يعرض هذا الرأى لمستخدمى القوائم المالية من أصحاب المنشأة وغيرهم فى شكل مكتوب هو تقرير المراجعة ، عند اعداد تقرير المراجعة يجب أن تكون مشتملات هذا التقرير متسقة مع معايير التقرير عن عملية المراجعة والسابق عرضها بالباب الأول من هذا الكتاب . ومع أن تقرير المراجعة يغطى فترة مالية محددة (السنة المالية) التى أعدت عنها القوائم المالية المنشورة والتى تم فحصها ومراجعتها إلا أنه قد تقع بعض الأحداث بعد تاريخ نهاية السنة المالية محل الفحص تؤثر على أرقام هذه القوائم أو تؤخذ فى الاعتبار عند اعداد التقرير .

أولا - التقرير النمطى لمراقب الحسابات ومشتملاته :

يستخدم التقرير النمطى لمراقب الحسابات في حالة عدم وجود أى تحفظات أو قيود على عمليات الفحص والإختبارات التى قام بها المراجع ولذلك يطلق عليه عادة التقرير النمطى غير المتحفظ Standard Unqualified Report أو التقرير النظيف . ومن ثم يستخدم هذا التقرير اذا توافرت كل الشروط التالية :

١ - أن يكون المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية والتى تفى بالغرض .

٢ - أن تكون أدلة الإثبات التى حصل عليها المراجع تؤكد أنه لايوجد خروج عن القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما ، وأن هذه القواعد وأساليب وطرق تطبيقها ثابتة من سنة لأخرى أى لم يحدث عليها أى تعديلات تؤثر على أرقام القوائم المالية .

٣- أنه لاتوجد أي ظروف أو أحداث غير عادية أو طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى على أرقام القوائم المالية أو فرضية استمرار الوحدة محل المراجعة كليا أو جزئيا حتى تاريخ اصدار تقرير المراجعة .

يجب أن يصدر تقرير المراجعة عن كافة القوائم المالية التى يتم فحصها عادة كوحدة واحدة . فى حالة المراجعة الجزئية (كمرجعة قائمة المركز المالى) يصدر تقرير المراجع فى حدود هذه الجزئية فقط حيث لاتتاح له كافة المعلومات للحكم على قوائم أخرى .

يحتوى التقرير النمطى غير المتحفظ على فقرتين هما فقرة النطاق Scope Paragraph وفقرة الرأى Opinion Paragraph ، وقد يسبق هاتين الفقرتين ايضاح الجهة المقدم اليها التقرير كالجمعية العامة للمساهمين فى الشركة المساهمة ، وفى هذه الحالة يبدأ التقرير بالعبارة التالية السادة مساهمى شركة...... .

فقرة النطاق يجب أن تعكس حدود التعاقد الذى تم بين المراجع والعميل، وهى بالتالى توضح حدود عملية المراجعة أى القوائم المالية التى تم مراجعتها لفترة مالية محددة ، ومن ثم تحدد مسئولية المراجع . كما يوضح المراجع فى هذه الفقرة مدى المراجعة التى قام بها ، فاذا لم يقم بمراجعة تفصيلية كاملة أشار الى أنه لم يقم بمراجعة تفصيلية لكافة القيود والعمليات وأن مراجعته قد تمت بطريق الاختبارات . ويجب أن يذكر المراجع فى هذه الفقرة اذا ماكان قد حصل على جميع المعلومات والايضاحات التى رأى ضرورتها لأغراض عملية المراجعة حتى يتسنى له اجراء هذه العملية طبقا للقواعد والأصول المتعارف عليها للمراجعة . على الرغم من عدم ذكر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى المنشأة فى هذه الفقرة إلا أن ذلك يندرج ضمنا مع كون عملية المراجعة قد تمت وفقا لقواعد وأصول المراجعة المتعارف عليها . وعندما يعتمد المراجع على عمل بعض الخبراء المتخصصين (كخبير اكتوارى عند مراجعة حسابات شركات التأمين) لايكون من المحبذ ذكر ذلك فى التقرير حيث أن ذلك يعد من قبيل التحفظات أو قد يبعث الشك فى نفس قارئ التقرير .

فقرة الرأى فى تقرير المراجعة توضح رأى المراجع ، المبنى على الحكم المهنى الأمين ، فى الأرقام والنتائج التى تظهرها القوائم المالية محل الفحص والمراجعة - يجب أن يدرك المراجع المصطلحات التى تنطبق على القوائم الماليةعند ذكرها فى هذه الفقرة ، فاصطلاح المركز المالى Financial Position يشير الى الميزانية ، كما يشير اصطلاح نتائج الأعمال (أو العمليات) إلى النتيجة التى تظهرها الحسابات الختامية للوحدة محل المراجعة عن الفترة المالية محل الفحص والمراجعة ، ونظرا لأن الأرقام الواردة بالميزانية والحسابات الختامية قد تم قياسها وتبويبها وتلخيصها وعرضها وفقا للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو التى تلقى قبولا عاما فيتعين على المراجع أن يشير الى أن النتائج والأرقام التى توضحها القوائم المالية تمت وفقا لهذه القواعد وتلك الأصول المحاسبية ومدى الثبات فى تطبيقها فى السنة المالية الحالية بالمقارنة مع السنوات المالية السابقة .

وقد تطلب دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر وكذا القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لشركات الأموال ضرورة أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على مايلى[١] علاوة على ماتقدم :

١ - ما اذا كان من رأيه (مراقب الحسابات) أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها ، وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما اذا كان اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع ، وبالنسبة للشركات الصناعية ما اذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها أو تفى بالغرض.

٢ - ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

---

(١) أنظر :

أ - المادة الثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر .

ب - المادة رقم ١٠٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

٣ - ما اذا كان من رأيه (مراقب الحسابات) فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت اليه آن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها .

٤ - ما اذا كان من رأيه أن الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية ، وما اذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

ويلاحظ هنا أن القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد استخدم اصطلاحى "الحقيقى" ، " الوجه الصحيح " ، فى حين أن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة قد استخدم اصطلاح " صورة صادقة وواضحة " ، ولعل الاصطلاح المستخدم فى دستور المهنة أكثر اتساقا مع الاطار الفكرى لنظرية المراجعة حيث أن القياس المحاسبى على أحسن الأحوال ينطوى على تقديرات محكومة بقواعد وأصول معينة وبالتالى فان ناتج هذا القياس (أرقام القوائم المالية) لايعكس حقيقة مجردة ، ولذلك ظهر فى الفكر المراجعى والممارسة المهنية اصطلاحات بديلة مثل يعطى صورة صادقة " ، يعبر بعدالة " فى ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما .

٥ - ما اذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة إن كان هناك تعديل .

٦ - ما اذا كانت البيانات الواردة فى تقرير مجلس إدارة الشركة أو الوحدة متفقة مع ماهو وارد بالدفاتر .

٧ - ما اذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر فى نشاط الشركة أو فى مركزها المالى وما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند اعداد الميزانية وذلك فى حدود المعلومات والايضاحات التى توافرت لديه .

وفى ضوء ماتقدم يمكن أن يأخذ التقرير النمطى غير المتحفظ لمراقب الحسابات الشكل التالي :

تقرير مراقب الحسابات

قمنا بمراجعة الميزانية كما تظهر بتاريخ / / ١٩ ،وكذا حساب الأرباح والخسائر(١) عن السنة المالية المنتهية فى ذات التاريخ لشركة .... ، وقد توصلنا الى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها الى المدى الملائم وبدون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية(٢) ، كما حصلنا على المعلومات والايضاحات التى رأيناها ضرورية لاتمام عملية المراجعة وفقا للقواعد والأصول المتعارف عليها .

وفى رأينا المبنى على ماتقدم أن الميزانية تعبر بعدالة عن موجودات والتزامات الشركة فى / / ١٩ ،وأن حساب الأرباح والخسائر يعطى صورة صادقة وواضحة عن نتائج عمليات الشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩ وفقا للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها . كما أن الشركة تمسك حسابات ودفاتر منتظمة ، وأن حسابات التكلفة المستخدمة بالشركة منتظمة(٣) ، وأن الجرد قد تم وفقا للأصول المرعية ، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر آنفا الذكر متفقان مع الحسابات والملخصات وتتضمن كل مانص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته عادة فيها ، وأن البيانات الواردة فى تقرير مجلس الادارة متفقة مع ماهو وارد بالدفاتر ، وانه فى حدود المعلومات والايضاحات التى توافرت لدينا لم تقع أثناء السنة المالية المنتهية فى / / ١٩ مخالفات لأحكام القانون ونظام الشركة تؤثر بشكل جوهرى فى نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالى .

القاهرة فى ١٢ أكتوبر ١٩٩٢

مراقب الحسابات

(توقيع)

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ......

---

(١) تذكر الحسابات الختامية التى تم مراجعتها (حساب عمليات جارية أو حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر) بالاضافة الى قائمة التغيرات فى المركز المالى اذا تمت مراجعتها .

(٢) فى حالة المراجعة الاختبارية .

(٣) أو أن حسابات التكلفة المستخدمة تفى بالغرض اذا كانت غير منتظمة .

ثانيا - التقرير المتحفظ لمراقب الحسابات :

عندما يجد المراجع - كنتيجة للاختبارات التى قام بها - بعض الأمور التى يتعين التحفظ بخصوصها فى تقريره ، يطلق على التقرير الوارد به هذه التحفظات " تقرير متحفظ Qualified Report " . ومن الأمور التى يتحفظ المراجع عليها فى تقريره مايلى :

١ - أن تكون هناك عوامل لادخل للمراجع فيها أدت الى عدم تمكن المراجع من اجراء الاختبارات الكافية والملاءمة ، أى أسباب وعوامل خارجة عن ارادته، ومن أمثلة ذلك عدم ورود كشوف حسابات البنوك التى تتعامل معها الوحدة محل المراجعة لخلاف بين هذه الوحدة وتلك البنوك مما يجعل المراجع غير مطمئنا الى أرصدة البنوك والفوائد والمصروفات البنكية .

٢ - أن تقع مخالفة من الوحدة محل المراجعة للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما ، أو التحول عن أساليب وطرق تطبيق هذه القواعد عن السنوات السابقة ولم تستجب الوحدة الى توجيهات المراجع للرجوع عن هذه المخالفة أو التحول ، ومن أمثلة ذلك تقييم المخزون بسعر السوق بالرغم أن هذا السعر يزيد عن التكلفة ، أو اتباع طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا لتسعير المنصرف من المخزون فى السنة الحالية بالرغم من اتباع الوحدة لطريقة المتوسط المتحرك فى السنة السابقة .

٣ - أن تقع ظروف طارئة أو احداث لاحقة لتاريخ الميزانية بالوحدة محل المرلجعة ويصعب تحديد الأثر المالى لهذه الأحداث حتى تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية بسبب ظروف عدم التأكد مع أن الافصاح عن هذه الأحداث يمكن أن يؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرار السليم والتقييم المناسب ، ومن أمثلة هذه الظروف والأحداث احتراق

جزء كبير من خط انتاج هام بالوحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية ، أو شراء الوحدة لمشروع آخر بعد تاريخ الميزانية . ويجب أن يذكر المراجع فى تقريره طبيعة الحدث والأثر المالى المتوقع أو ذكر عدم امكانية تقديره .

٤ - اذا كانت قد وقعت مخالفات - أثناء السنة المالية محل الفحص - للقانون المنظم لأعمال الوحدة محل المراجعة أو لائحته التنفيذية أو النظام الأساسى أو الداخلى لهذه الوحدة على وجه يؤثر فى مركزها المالى أو نتيجة أعمالها ، ومن أمثلة ذلك أن يعقد رئيس أو أحد أعضاء مجلس إدارة الوحدة صفقة مالية بين الوحدة وأطراف أخرى له معهم مصالح مشتركة مع أن قيمة هذه الصفقة تقل عن القيمة العادلة ولم يعرض أمرها مسبقا على الجمعية العمومية للمساهمين لاقرارها أو رفضها .

٥ - اذا كانت الوحدة محل المراجعة وحدة انتاجية ولاتمسك حسابات أو سجلات للتكاليف - سواء داخل الدفاتر المالية أو خارجها - وإنما تقوم باعداد تكلفة اجمالية لمنتجاتها على أساس البيانات المستخرجة من الدفاتر المالية سواء كان ذلك فى نهاية العام أو فى خلاله ولكنّ حساب التكلفة الذى يمكن التوصل اليه غير دقيق ويمكن أن يؤثر بشكل جوهرى على نتائج أعمال الوحدة ومركزها المالى مما يعنى أن اعداد التكلفة أو حسابها بهذا الشكل لايفى بالغرض .

٦- أن يكون المراجع قد بنى رأيه جزئيا على رأي مراجع آخر . من أمثلة ذلك وجود فروع داخلية أو خارجية للوحدة محل المراجعة لها نوع من الاستقلال المالى وتتم مراجعتها بواسطة مراجع آخر ، أو فى الشركة القابضة حيث تتم مراجعة حسابات الشركات التابعة عن طريق مراجع أو

مراجعين آخرين ، وفى هذه الحالات تدخل نتائج اعمال الوحدات التابعة أو الفروع وكذا أصولها والتزاماتها ضمن القوائم المجمعة للمركز الرئيسى أو الشركة القابضة (الشركة الام) حيث يقوم المراجع بفحص حساباتها ويستند فى جزء من هذا الفحص على تقارير المراجعين الآخرين للفروع أو الشركات التابعة .

الحالات السابقة – وهى مجرد أمثلة – تدعو المراجع الى التحفظ بشأنها فى تقريره ، وعند توافر حالة أو أكثر منها فان تقرير المراجعة المتحفظ يحتوى على ثلاث فقرات هى فقرة النطاق والفقرة الوسطى (للتحفظات) ، وفقرة الرأي . فقرة النطاق لاتختلف عنها فى التقرير النمطى غير المتحفظ ، أما فى فقرة الرأى يشير المراجع الى ضرورة أخذ التحفظات الواردة بالفقرة الوسطى (التحفظات التى أوردها المراجع) في الاعتبار حتى تعبر الأرقام الواردة بالقوائم المالية بصورة عادلة وصادقة عن نتيجة أعمال الوحدة ومركزها المالى .

ثالثا - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تقع بعد تاريخ اقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتماد هذه القوائم من الشركاء أو الجمعية العمومية فى شركات الأموال والجمعيات التعاونية .

قد تؤدى هذه الأحداث الى إجراء تعديلات على الأرقام الواردة بالقوائم المالية وذلك عند توافر أدلة اضافية بعد تاريخ اقفال القوائم المالية عن احداث كانت قائمة فى تاريخ هذه القوائم مثل افلاس احد العملاء بعد تاريخ القوائم المالية وعليه مديونية للوحدة فى تاريخ اقفال هذه القوائم مما يؤثر على امكانية

تحصيل هذا الدين أو جزء منه وهو مايتطلب تعديل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بالقدر المناسب لمواجهة هذا الحدث ·

بعض الأحداث التى تقع بعد تاريخ اقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها لايكون لها تأثير على أرقام هذه القوائم فى تاريخ الاقفال أو لها تأثير ويصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد ، أو احداث تؤثر على القدرة الكسبية المستقبلية للوحدة أو استمرارها ، مثل هذه الأحداث لاتؤدى الى تعديل فى أرقام القوائم المالية التى تم فحصها ومراجعتها ، إلا أنه يتعين على مراقب الحسابات (المراجع) الافصاح الكافى عن هذه الأحداث فى تقرير المراجعة ·

الفصل الثانى

التقارير الخاصة لمراقب الحسابات

قد يتولى مراقب الحسابات أداء خدمات أخرى - بخلاف مراجعة القوائم المالية - للوحدة كالخدمات الاستشارية للادارة ، أو يطالب المراجع بفحص القوائم المالية التى تعدها الوحدة خلال السنة على فترات زمنية قصيرة (ربع سنوية مثلا) والتى يطلق عليها اصطلاح " القوائم البينية The Intenm Financial Statements .

١ - التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة

هى الخدمات التى يقدمها المراجع لأى وحدة بخلاف خدمات مراجعة الحسابات المتعارف عليها ، ومن هذه الخدمات مايرتبط بشكل مباشر بالحسابات مثل التنظيم المحاسبى والمالى للوحدة . بعض هذه الخدمات يكون المراجع على قدر عال من الكفاءة لأدائها الأمر الذى يؤدى بالوحدة الى طلب مثل هذه الخدمات منه بأتعاب مستقلة عن أتعاب عملية المراجعة المعتادة .

فى بعض الأحوال تكون هناك قيود قانونية على امكانية أداء المراجع لهذه الخدمات كما هو الحال فى شركات الأموال فى مصر(١) . أما فى حالة عدم وجود مثل هذه القيود كما هو الحال فى الممارسة العملية لشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية والجمعيات التعاونية يتولى المراجع أداء هذه الخدمات .

عند التقرير عن الخدمة الاستشارية التى قام بها المراجع فان التقرير يقدم لادارة الوحدة باعتبارها هى التى كلفت المراجع بهذه المهمة . تقرير المراجع عن الخدمة الاستشارية لايعتبر تقريرا نمطيا اذ أنه يختلف باختلاف نوع الخدمة وطبيعتها لكنه يجب أن يحتوى على نطاق التعاقد والهدف منه ، الاجراءات التى قام بها المراجع ، النتائج التى أمكنه الوصول اليها ورأيه فيها(١).

---

(١) أنظر المادتين ١٠٤ ، ١٠٧ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

(٢) أنظر : دكتور / محمد توفيق محمد . دكتور / محمد محمود عبد المجيد ، " المشكلات المعاصرة فى المراجعة - التأصيل العلمى والممارسة العملية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة : ١٩٩٢ .

٢ - فحص القوائم المالية البينية والتقرير عنها

أولا - فحص القوائم المالية البينية

تعد القوائم المالية المنشورة لأى وحدة - عادة - مرة كل سنة وتخضع هذه القوائم لمراجعة مراقب الحسابات وإبداء الرأى بشأنها . قد تقوم بعض الوحدات - بصفة اختيارية أو كالتزام قانوني - بتقديم معلومات مالية عن فترات زمنية شهرية أو ربع سنوية خلال السنة المالية . فى الولايات المتحدة الأمريكية تلزم بورصة الأوراق المالية بنيويورك الشركات المقيدة أسهمها في هذه البورصة بضرورة عرض معلومات مالية عن صافى مبيعات الشركة واجمالى ربحها وصافى الربح قبل الايرادات والمصروفات الأخرى غير المتعلقة بالنشاط الجارى وصافى ربح السهم والآثار التى نتجت عن تعديل القواعد والأصول المحاسبية أثناء السنة، وترفق هذه المعلومات على أساس ربع سنوي مع القوائم المالية السنوية المنشورة للشركة . وفى جمهورية مصر العربية تطلب قانون قطاع الأعمال أن تعد وحدات قطاع الأعمال قوائم مالية ربع سنوية بالاضافة الى القوائم المالية السنوية المنشورة .

قد تستعين الوحدة بخدمات مراقب الحسابات فى فحص Review المعلومات أو القوائم المالية البينية كنوع من الاستشارة ، أو كمراجعة Audit لهذه القوائم طبقا لقواعد وأصول المراجعة المتعارف عليها والسابق عرضها ، وفى أغلب الأحوال تخضع هذه القوائم لعملية فحص محدود لايرقى لدرجة المراجعة العادية للقوائم المالية .

يجب أن يتم التعاقد بين المراجع والمنشأة على فحص القوائم أو المعلومات المالية البينية بموجب خطاب ارتباط Engagement Letter يحدد فيه طبيعة الفحص المطلوب وبالتالى حدود مسئولية المراجع . عادة مايتضمن هذا الخطاب الاجراءات التى تستخدم لتنفيذ عملية الفحص مع التركيز على أن هذه الاجراءات لاتمثل عملية مراجعة حسابات عادية بالاضافة الى ايضاح محتويات التقرير عن عملية الفحص المتعاقد عليها .

هناك عدة عوامل تؤثر على عملية فحص القوائم البينية لعل أهمها مايلى :

١ - مدى معرفة المراجع لنظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة ونقاط الضعف التى ينطوى عليها والتى يكتسبها من مراجعته للقوائم المالية السنوية للمنشأة حيث يتعين على المراجع عند فحصه للقوائم المالية البينية أن يوجه اجراءات الفحص لاكتشاف اى تعديل فى الضوابط الرقابية المحاسبية خلال الفترات التى تغطيها هذه القوائم نظرا أن وجود نقاط ضعف فى هذه الضوابط أو الابتعاد عنها بشكل جوهرى يؤدى الى أن تصبح المعلومات المالية البينية غير متسقة مع المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها الأمر الذى يضع قيودا على عملية الفحص والتقرير عنها .

٢ - مدى معرفة المراجع بالطرق والاجراءات المحاسبية المتبعة بالمنشأة حيث أن المامه الجيد بها يساعده فى استخدام اجراءات محدودة لفحص القوائم المالية البينية .

٣ - مدى معرفة المراجع لطبيعة وحجم نشاط المنشأة حيث أن ذلك يساعده فى اكتشاف اى اخفاء لنشاط معين أو جزء منه وكذا معرفة البنود الأخرى للإيرادات والمصروفات غير المرتبطة بالنشاط .

٤ - مدى معرفة المراجع بالسجلات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة وأماكن تواجدها . بصفة خاصة فى المنشآت ذات الفروع - حيث أن ذلك يمكنه من اختيار الأماكن والسجلات التى يطبق عليها اجراءات الفحص .

الأساليب الفنية المستخدمة فى فحص القوائم البينية غالبا ماتكون محدودة ، ولعل أهم هذه الأساليب هى نظام الملاحظات والاستفسارات وأسلوب الفحص التحليلى للحسابات وأسلوب الفحص الانتقادى وقد سبق أن عرضنا هذه الأساليب بالباب الخامس من هذا الكتاب . ويتم استخدام هذه الأساليب من خلال اجراءات الفحص التالية :

١ - **يقوم المراجع بالاستفسار عما يلى :**

أ - الطريقة المتبعة فى تسجيل العمليات وتبويبها وتلخيصها لاعداد القوائم البينية ، وأى تعديل جوهرى فى الضوابط المحاسبية للتحقق من تأثيره المحتمل على هذه القوائم .

ب- ما اذا كانت القوائم البينية قد تم اعدادها على أساس القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها والتى تتبعها المنشأة فى الفترات السابقة .

حـ- ما اذا كان قد حدث أن تغير فى نشاط المنشأة أو التطبيقات المحاسبية المتبعة بها .

د - الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم البينية والتى قد يكون لها تأثير جوهرى فى أرقام هذه القوائم .

٢ - **الفحص التحليلى والإنتقادى للحسابات التى تتضمنها القوائم** البينية بالرجوع الى التقارير المالية الداخلية ، موازين المراجعة الشهرية وأى معلومات مالية أخرى يمكن أن تساعد فى الوقوف على العلاقات والتغيرات غير العادية فى بنود هذه القوائم ، ويشمل هذا الفحص :

أ - مقارنة أرقام القوائم البينية للفترة الحالية محل الفحص مع أرقام الفترة السابقة لها ومع أرقام الفترة المقابلة (المناظرة) لها بالسنة المالية السابقة .

ب- مقارنة أرقام الفترة الحالية مع التقديرات الموضوعة بخطة الموازنة لهذه الفترة .

حـ - اعداد بعض النسب والمؤشرات المحاسبية للفترة الحالية ومقارنتها مع نسب ومؤشرات فترات سابقة أو مناظرة .

د - فحص البنود التى تجرى عليها عادة تسويات محاسبية كبنود بعض المصروفات أو الايرادات .

٣ - الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة للوقوف على القرارات التى اتخذت ويمكن أن تؤثر على أرقام القوائم البينية .

ثانيا - التقرير عن نتائج فحص القوائم البينية :

عند فحص المعلومات المالية البينية باعتبارها من مرفقات القوائم المالية السنوية التى تم مراجعتها لايتطلب الأمر من المراجع أن يصدر تقريرا منفصلا عن فحصه لهذه المعلومات البينية طالما أنه قد اتبع الاجراءات السابقة لفحص هذه المعلومات . غير أن تقرير المراجعة للقوائم السنوية يجب أن يشتمل على الافصاح المناسب عند عدم اتساق المعلومات المالية البينية المرفقة مع القوائم السنوية مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها أو عدم وضع أى إشارة ترشد قارئ القوائم المالية الى أن هذه المعلومات البينية لم تخضع لعملية المراجعة وانما أجرى عليها فحص محدود .

فى حالة اعداد المنشأة لقوائم مالية بينية تم فحصها بشكل مستقل عن القوائم المالية السنوية يتعين على المراجع أن يعد تقرير عن فحصه لهذه القوائم يبرز فيه بوضوح الأمور التالية :

١ - تحديد واضح للقوائم البينية التى تم فحصها .

٢ - وصف للاجراءات التى اتبعها المراجع فى فحصه لهذه القوائم مع ايضاح أن هذه الاجراءات بالضرورة تقل عن الاجراءات المتبعة فى مراجعة القوائم المالية السنوية .

٣ - الاشارة الى اذا ماكانت الأرقام الواردة فى هذه القوائم تتسق مع القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها .

ويتضح مما تقدم أن التقرير عن نتائج فحص القوائم المالية البينية لايتضمن فقرة لرأى المراجع كما هو الحال فى تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية ، كما أن متطلبات الافصاح فيه تقل بدرجة كبيرة عن تلك التى يتعين على المراجع مراعاتها فى تقرير المراجعة السنوى .

القسم الرابع
الاطار العلمى للمحاسبة وتأثيره على القوائم المالية الختامية ومدى مسئولية وأعتماد مراقب الحسابات عليها

الباب الثامن
تحليل المعاملات المالية فى الوحدات الاقتصادية وأثرها على القوائم المالية وموقف مراقب الحسابات منها

الباب التاسع
السيا سات المحاسبية وتأثيراتها فى اعداد ومراجعة القوائم المالية الختامية للحدات الاقتصادية وموقف مراقب الحسابات منها

مقدمة :

تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية عاملاً من العوامل الأساسية التي ساعدت في جميع مجالات التنمية الأقتصادية والأجتماعية ، ولقد ساهم البحث العلمي بالأضافة إلى مجهودات الجمعيات والنقابات المهنية ومراكز البحوث المختلفة والجامعات في مجالي المحاسبة المراجعة علي تدعيم مقومات هذه المهنة كمجال مهني يحظي باعتراف من الدولة والمجتمع ، حيث وضعت هذه التنظيمات المهنية عن طريق بعض اللجان العلمية سواء في جمهورية مصر العربية أو غيرها من البلدان الأخري مجموعة من المفاهيم والأعراف والتقا ليد الأساسية، والمعايير والمبادئ والأساليب الفنية والإجراءات العملية لتكون علامات إرشادية للمحاسب أو المراجع في مجال الممارسة العمليه ، حتي أصبحت تشكل أطاراً علميا وأنماطا استشارية تحقق الأهداف الرئيسية للمحاسبة والمراجعة ، يهتدي بهديها المحاسبون والمراجعون المزاولين للمهنة في الدراسة العلمية والتجربة والممارسة الفعلية .

نخلص مما تقدم أن المحاسبة والمراجعة مهنتان شقيقتان ومتلازمتان حيث يمكن القول أنه لاوجود للمزاجعة في غيبة المحاسبة ، كما أن عمل المحاسب والمراجع يعتمد علي أطار علمي متعارف عليه وبناء علي ذلك أصبح أعداد القوائم المالية (حسابات النتيجة والمركز المالي للوحدات الاقتصادية) طبقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها أمر ضروري حتي يمكن الأستناد إليها كوسيلة لتحقيق أهداف المحاسبة كوسيلة أخبارية من جهة ، والوفاء باحتياجات الطوائف المختلفة من جهة أخرى .

ولذلك ينبغي أولا توضيح الركائز أو المقومات الأساسية التي يستند إليها مراقب الحسابات في تحقيق أهداف الرقابة الخارجية علي حسابات تلك الوحدات الأقتصادية في جمهورية مصر العربية .

المقومات الأساسية المهنية للرقابة الخارجية فى ج . م . ع
(الواجبات المهنية لمراقبة الحسابات)

إذا أمعنا النظر في طبيعة العمل المهني للمحاسب أو المراجع في

ج.م.ع بصفة عامة يمكن استخلاص الركائز أو المقومات الأساسية التالية :

١ - قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي لكل من يسمح له بمزاولة هذه المهنة - أو بعبارة أخري - قدر كاف من الأستعداد الفكرى والتحصيل العلمي (الخبرة العلمية) التي تتناسب مع أهمية الخدمة التي سوف يؤديها كل من يزاول هذه المهنة للغير . وقد نظم هذه المهنة في مصر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة

٢ - أن يشعر كل من يزاول هذه المهنة بالمسئولية الأجتماعية الملقاه علي عاتقه - هذا بالأضافة إلي مقدرته علي تحمل هذه المسئولية وما يترتب عليها من جهد علمي وعملي ومتابعة التطورات والمستحدثات التي يمكن بملاحقتها العمل علي زيادة تحسين وفعالية أداء هذه الخدمة .

٣ -أن يعترف المجتمع أعترافا صريحا بأهمية هذه الخدمة في تحقيق الأهداف العلمية والعملية التي يمكن أن تتحقق بواسطةكل من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأن يرضي رضاءًا تاماً عن قناعة من تحقيق هذه الأهداف .

٤ - وجود منظمات مهنية تشرف علي تنظيم شئون أعمال المحاسبة والمراجعة كعمل مهني له أصوله ومبادئه ، وتسعى هذه المنظمات سواء كانت حكوميةأو غير حكومية - جاهدةً علي رفع مستوى هذه المهنة وتطوير الخدمة التي يؤديها أعضاؤها للغير بما يفي باحتياجات المجتمع، كما تعمل هذه المنظمات المختلفة - تعمل جاهدة على حمايةأعضائها والعمل علي رفع مستواهم الأدبي والمادي والمعنوي - وهذه المنظمات في ج . م . ع هي ما يمكن أن نحدده بنقابة التجاريين بشعبها المختلفة وجمعيات المحاسبين والمراجعين المصرية وادارة سجل المحاسبين والمراجعين بوزاة الأقتصاد .... الخ

٥ - وجود ميثاق شرف المهنة - وهو عبارة عن مجموعة من الأعراف والتقاليد والقواعد التي تحكم السلوك المهني - وتدعوإلي الثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء هذه المهنة والذين يتطلعون

لخدماتها المختلفة سواء من زوايا المحاسبة أو المراجعة ،أو الخدمات والأعمال الأستشارية المتنوعة .

٦ وجود إطار علمي من المبادئ أو الأصول المحاسبية والمعايير والأساليب الفنية والأجراءات العملية المتعارف عليها - تكون هدفا ومرشدا لكل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وحكما صادقا علي دقة العمل الذي يؤيه كل من يزاول هذه المهنة، هذا بالاضافة إلى اعتبار هذا الأطار الفكري أو العلمي والعملي مقياسا صحيحا للمستوى المهني الذي يصل إليه كل من المحاسب والمراجع حتي لا ينسب إليه أي تقصير أو مساءلة بدون وجه حق

تلك هي المقومات أو الركائزالأساسية لأي عمل مهني متطور (وهذا ما قصدنا به أن يكون البنيان الأساسي لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر) - والذي في ضوئه يمكن أن يقيم أو يمارس العمل المحاسبي أو المراجعي بصفة عامة حتي نستطيع أن تحكم عليه بالنجاح أو عدمه .

هنا يبرز أو يثار التساؤل - هل تكاملت جميع هذه المقومات لمهنة الرقابة الخارجية (مراجعة حسابات الوحدات الأقتصادية) في ج . م .ع . كل هذه المقومات والركائز السابقة للعمل المهني التظور ، وما الذي تقترحه لتطوير وتحسين هذه المقومات لزيادة فعالية العمل المراجعي ؟

وسوف نعرض باخصار بعضنا من الأطار العلمي للمحاسبة مع توضيح تأثيراتها علي أعداد الحسابات الختامية والميزانية للوحدات المحاسبية (القوائم المالية الختامية) ومدى مسئولية مراقب الحسابات وموقفه منها .

الباب الثامن

تحليل المعاملات المالية
فى الوحدات الاقتصادية
وأثرها على القوائم المالية الختامية
وموقف مراقب الحسابات منها

- المعاملات المالية التى ينتج عنها - ، نفقات ايرادية ونفقات رأسمالية ،

- المعاملات المالية التى ينتج عنها ، ايرادات ايرادية وايرادات رأسماية ،

تحليل المعاملات أو الأحداث المالية في الوحدات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية

Analyes of Financial or Economic Events In Accounting Units And Their Influence On Financial Statements

طبيعة المشكلة وأهميتها :

سبق أن أشرنا – عند الكلام علي معادلة المركز المالي – Balance Sheet Equation كأحد الفروض أو المفاهيم الأساسية التي يتكون منها الاطار العلمي للمحاسبة والذي يعرف « بالأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها » ، أن المحاسبة كعلم وفن له أصوله ومبادئه وأساليبه وطرقه المختلفة يهدف إلي تحليل طبيعة الأحداث المالية بالمنشآت المختلفة تمهيداً للتسجيل والتبويب أو التلخيص ثم قياس نتائج هذه المعاملات في نهاية الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة واعداد الميزانية لتوضيح المركز المالي .

فكأن هدف المحاسبة الرئيسي هو تحديد أو قياس الربح وتوضيح المركز المالي ، وبعد ذلك تبدأ مهمة مراقب الحسابات في التثبت أو التحقق من سلامة المراحل المحاسبية السابقة طبقاً لمجموعة مستندية تعتبر الدليل الموضوعي المؤيد لصحة وقانونية المعاملات وتوجيهها في المراحل السابقة

ويلاحظ ان نطاق البحث والاجتهاد في تحسين القياس المحاسبي لتحديد الربح المدي أخذ يتجه – في السنوات الأخيرة – نحو التحليل أو التعرف علي طبيعة الأحداث المالية في الوحدات المحاسبية وذلك لدراسة أثر هذه المعاملات علي معادلة المركز المالي والتي بواسطتها تتحدد حقوق أصحاب المنشأة من ناحية وتتحدد النفقات والايرادات التي تحدثها هذه المعاملات من ناحية أخرى ، وهي التي تتفاعل وتحدد قيمة الربح الدوري في هده الوحدات .

فكأن محاولة تحديد الربح الدوري للمنشأة تحديدا دقيقا يتطلب متابعة أثر الوقائع التجارية التي تحدث في المنشأة ثم التعرف علي قيمة

الزيادة أو النقص التي تطرأ علي قيم عناصر الممتلكات (الأصول) والخصوم ورأس المال (مصادر الأموال الخارجية والداخلية) . ولتحديد المعاملات التي تؤثر علي عناصر الملكية ومصادر الأموال المختلفة يلزم وضع معايير أو قواعد واضحة للتفرقة بين نتائج هذه المعاملات وما يترتب عليها من بنود انفاق أو ايرادات متنوعة ، حيث تتوقف صحة النتائج والمراكز المالية للمنشأة علي الفصل التام بين ما يعرف بالنفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية ، وكذلك التبويب السليم لبنود أو عناصر ما يسمى بالايرادات الأيرادية والايرادات الرأسمالية .

نستخلص مما تقدم أن موضوع تحديد الربح الدوري للوحدات الاقتصادية يرتبط ارتباطا وثيقا بموضوع تحركات القيم المالية بين عناصر معادلة المركز المالي للوحدة المحاسبية والتعرف علي نتائج هذه التحركات المالية وما تحدثه من انفاق ايرادي أو رأسمالي وما ينتج عنها أيضا من ايراد ايرادي وأيراد رأسمالي .

ونتيجة للتوسع في الانتاج والاستثمار وبسبب التزايد في عدد الوحدات المحاسبية مع تباين حقوق أصحاب الملكية من جانب ، وبسبب صدور كثير من القوانين والتشريعات المختلفة في نواحي الشركات وتوزيعات الأرباح والضرائب وغيرها من جانب آخر ، أصبح الاهتمام بالدراسة والبحث حول موضوع طبيعة النفقات والايرادات وأنواعها المختلفة من إيرادية ورأسمالية ضروري من ناحية محاولة تحديد المراكز المالية تحديدا صحيحا وكذلك من ناحية تحديد النفقات والإيرادات الخاصة بالفترة تحديدا صحيحا أيضاً سواء لتحقيق الأهداف التخطيطية أو الاستثمارية أو القانونية أو الضريبية وما يترتب عل ذلك من اهتمامات أخرى .

وسوف نقوم بايضاح المعاملات التي ينتج عنها بعض النفقات الايرادية والرأسمالية موضحين مفهوم هذا النوع من النفقات ومدى تاثيره علي القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية .

طبيعة المعاملات الخاصة بالنفقات والايرادات :

١ - النفقات الايرادية الفورية :

عند الكلام علي قياس النفقات - في موضوع مشاكل تحديد الربح محاسبيا - بدأنا أولا بتوضيح مفهوم النفقة أو التكلفة بأنها تعبر عن قيم مالية ممثلة في وحدات نقدية تدفعها المنشأة أو تلتزم بدفعها - وذلك مقابل الحصول علي سلع أو منافع وخدمات Goods And Services ، وأوضحنا أن هذه الخدمات أما أن تكون خدمات عاجلة أو فورية - أي لا تخزن ولا تنتفع بها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة مثل : أجور العمال ، نفقات الاعلان والانارة والمياه ، اشتراك التليفون والايجار وما شابه ذلك . فالمعاملات التي ينتج عنها مثل هذه النفقات لا تشكل أية خطورة في تحديد طبيعتها حيث تستنفذ خلال الفترة المالية ، ومن خصائصها أنها لها صفة الدورية والتكرار وهي لازمة لتيسير النشاط الخاص بالمنشأة .

وحتي بالنسبة لمراقب الحسابات فانه لمراجعة مثل هذا النوع من النفقات فان المستند المؤيد لهذه العملية يحدد القيمة التي تقابل الانتفاع بالخدمات العمالية أو الخدمات الاعلانية أو أنتفاع المنشأة باستخدام التليفون والانارة والمياه . . . الخ ، وكل ما يجب علي المراجع أن يركز عليه في فحصه هو تطبيق قاعدة الاستحقاق بالنسبة لهذا النوع من النفقات .

مفهوم النفقة الايرادية :

وهكذا فكل انفاق يحدث أو يصرف في الحدود المعقولة كي يعود علي المنشأة بمنفعة أو خدمة أو بقصد زيادة ايرادات المنشأة أو المحافظة علي هذه الايرادات يعتبر نفقة ايرادية ، ولذلك يجب أن يعتبر من النفقات الواجبة الخصم من الايرادات للوصول إلي الربح المددي(١)

وبصفة عامة يمكن أن يلحق أو يدرج ضمن هذه النفقات المصروفات الدورية والمتعلقة بالوظائف الرئيسية في المنشأة مثل الصنع والبيع والتوزيع والتمويل والنفقات الادارية .

---

(١) دكتور عبد العزيز حجازي - النفقات الايرادية والرأسمالية - دار النهضة العربية ، صفحة٣٠ .

٢ - المعاملات الخاصة بالنفقات الايرادية قصيرة الأجل :

أوضحنا أن الانفاق المستنفذ خلال الفترة المالية والخاص بالوظائف الرئيسية في المنشأة وحسن سير الأعمال بها في الحدود المعقولة يعتبر انفاقا ايراديا يمثل أعباء يجب خصمها من الايرادات الخاصة بالفترة عند اعداد حساب العمليات الجارية في شركات القطاع العام أو عند اعداد حساب التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر في الوحدات الاقتصادية الخاصة .

ولكن هناك بعض الاحداث المالية والتي ينتج عنها في كثير من المنشآت نفقات لا تستنفذ جميعها في فترة مالية واحدة ، وقد عرفنا هذا النوع من النفقات بأنها نفقات قصيرة الاجل .

ومثال ذلك المخزون السلعي الذي تشتريه المنشأة سواء كان في صورة مستلزمات سلعية (مثل الخامات الرئيسية أو المساعدة أو الوقود والزيوت ... الخ) ، فان مثل هذه النفقات تدفع كتكلفة للتملك أو الحيازة للمخزون السلعي ، وعند استخدامه للانتاج - فان القيمة المستخدمة هي التي تستنفذ وتعتبر نفقة ايرادية خاصة بانتاج الفترة ، وما يتبقي يعتبر نفقة مؤجلة الاستنفاذ تظهر بالميزانية كأحد عناصر الاصول .

فكأن أساس اعتبار النفقة ايرادية في هذه الحالة هي استنفاذها فقط وليس حجم هذه النفقة .

٣ - المعاملات الخاصة بالنفقات الرأسمالية (طويل الأجل) :

قد تقوم المنشأة بدفع قيمة مالية - أو تتعهد وتلتزم بدفعها كما أشرنا سابقاً - لغرض الحصول علي خدمات ومنافع تبقي لاجال طويلة - وهو ما يعرف بالخدمات الطويلة الأجل أو الانفاق الرأسمالي (النفقات الرأسمالية) مثل شراء أصول ثابتة بأنواعها المختلفة كالأراضي والمباني والإنشاءات والمرافق والآلات والمعدات ووسائل النقل والانتقال والعدد والأدوات وما شابه ذلك .

وهذه الخدمات الطويلة الأجل (والتي تمثل انفاق رأسمالي) - قد تكون ملموسة مثل البنود الخاصة بالأصول الثابتة والسابق ايضاحها- ، أو قد تكون غير ملموسة مثل حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية

وغير ذلك من العناصر المعنوية والتي تكون ما يسمى بشهرة المحل Goodwill . حيث تعبر النفقات المدفوعة عن هذه الأصول عن طاقة انتاجية قابلة للاستغلال

وعند استخدام المنشأة لهذه الأصول يستنفذ جزء من هذه الأصول مقابل الاستعمال وهو ما عبرنا عنه في السابق بالاهلاك والذي يعتبر تكلفة أو نفقة استعمال الاصل الثابت خلال الفترة المحاسبية ، أي يمكن اعتباره نفقة ايرادية مستنفذة خلال الفترة .

فكان الأساس الذي بني عليه اعتبار النفقة ايرادية في هذا المجال هو الاستنفاذ Expiration وارتباطها بالفترة المالية ، ولذلك يعتبر خصمها علي الايرادات يجب استقطاعه سواء من وجهة النظر المحاسبية أو الضريبية .

ويرتبط باستخدام الاصول الثابتة بعض النفقات الدورية المتكررة واللازمة للمحافظة علي الطاقة الانتاجية للأصول الثابتة مثل :

نفقات الصيانة – والتصليحات والتي تهدف إلي المحافظة علي الأصل أو بقائه في حالة تشغيلية سليمة : مثل أجور عمال الصيانة والتصليحات الدورية اللازمة للمحافظة علي الأصل وقدرته الانتاجية والأمثلة علي ذلك كثيرة ومتعددة .

وبعد تحديد النفقة الايرادية (القيمة المستخدمة) من الاصل الثابت خلال الفترة يعتبر الباقي مؤجل الاستنفاذ ويجب أن يظهر بالميزانية ضمن مجموعة الاصول الثابتة

ولذلك يعرف البعض الميزانية بأنها تمثل قيما مالية غير مستنفذة سواء بالنسبة للقيم غير المستنفذة من المخزون السلعي أو الأصول الثابتة

٤ – المعاملات الخاصة بالنفقات الايرادية المؤجلة :

وهذا التعبير ورد بالنظام المحاسبي الموحد حيث اشار النظام إلي أن مثل هذه النفقات تشتمل علي :

١ – مصروفات التأسيس .

٢ – تجارب بدء التشغيل .

٣ - مصروفات الأبحاث .
٤ - المستندات الفنية .
٥ - فوائد قبل بدء التشغيل .
٦ - الحملة الاعلانية .
٧ - العمرات الجسيمة للأصول الثابتة .

ويمكن أن يضاف إلي ذلك نفقات التحسين والتجديد والذي يتضمن زيادة الطاقة الانتاجية للأصل ، ونفقات الأصول والاضافات والتوسعات والتعديلات للأصول وما شابه ذلك من نفقات تدفعها المنشأت وتستفيد منها لاكثر من فترة مالية واحدة .

ونظراً لعدم معقولتيها - أي كبر حجمها - من ناحية واستفادة المنشأة منها لفترات مقبلة فقد اعتبرها النظام بأنها نفقات رأسمالية وأخضعها للأهلاك حسب ما هو متبع في هذا الشأن . ولذلك ألزم النظام بتبويبها ضمن مجموعة الأصول الثابتة بالأصول بالميزانية .

مفهوم النفقات الرأسمالية :

وبناء علي ما سبق فانه يمكن تعريف النفقات الرأسمالية : بأنها كل انفاق يترتب عليه انتفاع المنشأة بالخدمات التي حصلت عليها مقابل هذا الانفاق لاكثر من فترة مالية ، فالجزء المستنفد خلال الفترة اصبح نفقة ايرادية والجزء غير المستنفذ . وهو ما يعرف بالنفقة الرأسمالية أو المؤجلة .

٥ - التفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية :

ان الخلط بين نوعي هذه النفقات يؤثر علي نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة وكذلك عند اعداد الميزانية . فعدم مراعاة التفرقة بين هذه النفقات واعتبار بعض النفقات الايرادية رأسمالية أو العكس يؤدى إلى تضليل النتائج وعدم سلامة المركز المالي وخاصة إذا كانت مثل هذه النفقات لها أثر ملموس علي نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي .

ولكن ما سوف نوضحه – عند الكلام علي سياسة الأهمية النسبة – في الموضوعات القادمة – أنه من الجائز – إذا كان حجم النفقة صغير نسبياً وله صفة الانفاق الرأسمالي أن يعتبر نفقة ايرادية ما دام هذا الاجراء لا يؤثر تأثيرا يذكر علي القوائم المالية الختامية وذلك تطبيقا لسياسة السهولة .

وعلي مراقب الحسابات أن يقبل هذا الوضع ما دام تأثير هذه المعالجة المحاسبية يكاد لا يذكر بالنسبة للحسابات الختامية والميزانية .

وفي حقيقة الأمر ، فانه لا يمكن ان توضع حدود فاصلة دقيقة Hard And Fast Rules للتفرقة بين النفقات الايرادية والرأسماية ، ولكن يمكن وضع بعض الأسس والتي يمكن الاسترشاد بها في اجراء هده التفرقة، علي أنه يراعي الحكم الشخصي والتقدير المنطقي لكل من المحاسب والمراجع عند اتخاذ أي قرار ودراسة أثاره علي نتائج الأعمال من ناحية والمركز المالي من ناحية أخري .

٦ – أسس التفرقة بين الانفاق الايرادى والرأسمالى :[1]

١ – طبيعة النفقة والغرض منها :

فاذا كان الغرض من الانفاق الحصول علي خدمات تبقي لاكثر من فترة أو الحصول علي أصل ثابت له صفة الاستخدام طويل الأجل لخدمة إغراض المنشأة اعتبر نفقة رأسمالية مثل الانفاق الخاص بشراء آلات وسيارات أو أثاث . . . الخ .

أما اذا كان الغرض من الانفاق هو الحصول علي خدمة فورية مستنفذة خلال الفترة مثل اجور العمال والايجار . . . الخ . اعتبر الانفاق ايراديا .

٢ – فترة الانتفاع بالنفقة أو الخدمة :

ويعتمد هذا الأساس علي الاستفادة من الانفاق . إذ قد تدفع المنشأة نفقات لحملة اعلانية كبيرة ، فمن الواضح أن انتفاع أو استفادة

---

(١) دكتور عبد العزيز حجازي – النفقات الايرادية والرأسمالية – دار النهضة العربية ، صفحة٣٧ .

المنشأة من هذه النفقات تطول لأكثر من فترة ، ولذلك يعتبر نفقة ايرادية ذلك الجزء الذي استفادت المنشأة منه خلال الفترة الأولي ، والباقي يعتبر مؤجل الانتفاع منها .

وهنا أيضاً يظهر دور العامل الشخصي والمنطقي للمحاسب والمراجع في تحديد ما يستفاد به خلال الفترة من هذه النفقات وما يؤجل الانتفاع به وذلك بتحليل العلاقات بين النفقات والمنافع وتحديد ما يخص الفترة منها .

٣ - الدورية والتكرار :

فالانفاق الايرادي يتميز بالدورية والتكرار والانتظام والتجدد - أي يتجدد صرفه من فترة إلي أخرى مثل الرواتب والايجار . . . الخ . أما الانفاق الرأسمالي فهو الذي لا يتكرر صرفه خلال المدة ، ولكن قد تمر فترات متتالية دون أن تقوم المنشأة بدفع أية نفقات رأسمالية .

علي ان هذا الاساس لا يصح اعتباره أساسا مطلقا - اذ قد يحدث في بعض الأحيان أن تنفق المنشأة نفقة بصفة عرضية - أي مرة واحدة - ومع ذلك يمكن اعتبارها نفقة ايرادية مثل بعض الاعانات أو التبرعات لبعض الهيئات أو الجمعيات المعترف بها .

٤ - حجم النفقة :

وهذا الأساس يعتمد علي حجم الانفاق وعلاقته بالايرادات ، فكلما كان الانفاق متناسبا مع الايرادات بحيث يمكن تحميله أو تغطيته أو مقابلته بالايراد الناشئ عنه كان الانفاق ايراديا ، أما اذا كان الانفاق كبيراً من ناحية القيمة - أي ثقيلاً علي الايرادات بحيث يؤثر علي النتائج وعلي المركز المالي ، فيلزم تجزئته للانتفاع به علي مدي فترات مقبلة ويسميه البعض في هذه الحالة نفقة رأسمالية [١] .

---

(١) وقد أطلق علي مثل هذا النوع من النفقات (نفقات ايرادية مؤجلة) كما في النظام المحاسبي الموحد .

٥ - طبيعة أعمال المنشأة :

قد يكون الأنفاق الواحد ايراديا بالنسبة لمنشأة ورأسمالية بالنسبة لمنشأة أخرى وذلك حسب طبيعة اعمال المنشأة نفسها .

فبالنسبة للمنشآت التجارية تعتبر السيارات مثلا انفاقا رأسماليا ، في حين تعتبر نفقات تملك هذه السيارات انفاقا ايراديا بالنسبة لمنشأة تقوم بالاتجار بالسيارات .

ولذلك يجب التعرف علي الخصائص المميزة للنفقات بصفة عامة والتعرف علي طبيعتها ودراسة المعاملات المالية التي أنشأتها ، هذا بالاضافة إلي دراسة السياسة المالية للمنشأة في اعتبار بعض النفقات الايرادية رأسمالية أو العكس ، وذلك قبل تصنيف أو فرز الأنواع المختلفة لهذه النفقات .

ومن الواضح أيضاً أن عدم التمييز بين هذه النفقات - خصوصاً أذا كان لها تأثير ملموس علي القوائم المالية للمنشأة أن الحسابات الختامية لا تعبر عن نتيجة النشاط وأن الميزانية لا تعبر عن المركز المالي ، مما يفقد هذه القوائم المالية قيمتها سواء من وجهة نظر ملاك المشروع أو المستثمرين أو الجهات الرقابية الحكومية المختلفة .

العرض السابق كان ايضاحا لطبيعة المعاملات المالية في الوحدات المحاسبية وما ينتج عنها من نفقات وايرادات مختلفة تؤثر علي نتائج النشاط وعلي المراكز المالية لتلك الوحدات وذلك في ضوء الفكر السائد في هذا المجال .

ورغم تأييدنا لاهمية هذا الفكر وأيضاحاته - الا أننا نضيف إلى ذلك أنه نتيجة لعدم وجود حدود فاصلة تماماً بين النفقات الايرادية والرأسمالية فانا نعرض ما يأتي :

١ - لا يوجد - في رأينا - فرق بين دفع أو التزام بدفع أي انفاق سواء في سبيل الحصول علي خدمات أو منافع فورية (عاجلة) أو قصيرة الأجل مثل (المخزون السلعي) أو طويلة الأجل مثل (الاصول الثابتة) .

فهدف المنشأة عند دفع النفقة في جميع الحالات السابقة هو

للحصول على خدمات ومنافع .

٢ - معيار أو أساس التفرقة الواضح - كما نعتقد - والذي يمكن الاستناد اليه هو الانتفاع أو استنفاذ النفقة أو التكلفة وتحويلها إلى مصروف مستنفذ مقابل استخدام الأصل خلال الفترة .

فمعيار الانتفاع ومفهوم الفترة المالية هما الأساسان اللذان يجب أخذهما في الاعتبار عند اجراء التفرقة بين نوعي النفقات الايرادية والرأسمالية فالجزء غير المنتفع (غير المستنفذ) يعتبر مؤجل الاستنفاذ، إلي أن تصير جميع هذه النفقات المؤجلة الاستنفاد صفرا في المدى الطويل حيث تتحول جميعها إلى نفقات مستنفذة .

فالفترة المحاسبية (المدى القصير) والانتفاع من النفقة أو الخدمة هما أساس التفرقة بين ما يعتبر تكليفا علي الايرادات وبين ما يؤجل للفترات القادمة .

وكما سبق أن أشرنا فان بعض الباحثين [1] يعرفون الميزانية بأنها قيم مالية مؤجلة الاستنفاذ وبناء علي هذا الرأي نتفادي لفظ ايرادي ، ورأسمالي لأنه حل محلهما لفظة نفقات مستنفذة - أي نفقات واجبة التحميل علي الايراد وتخص الفترة - ونفقات مؤجلة الاستنفاذ وهي التي تبقي كقيم مالية بالميزانية .

والآن وبعد أن أوضحنا طبيعة النفقات بأنواعها المختلفة وأهميتها في اعداد النتائج وعرض المراكز المالية للواحدات المحاسبية المختلفة ، وأسس التفرقة بينها وأوضحنا رأينا في هذا الصدد ، ننتقل الآن إلى تحليل الأحداث المالية للوحدات المحاسبية من زاوية التعرف علي طبيعة الايرادات وأهمية التفرقة بينها وابراز دور أو أثر هذه التفرقة علي القوائم المالية الختامية لهذه الوحدات . ثم نتبع ذلك بايضاح موقف مراقب الحسابات أو المراجع ازاء كل من النفقات والايرادات بنوعيها .

---

(1) A . C . Littleton - An Introduction to Corporate Accounting Standard .

طبيعة المعاملات الخاصة بالايرادات الايرادية :

سبق أن أوضحنا أيضا عند مناقشة الايرادات وأسس تحديد قيمتها ، بأن عرفنا الايرادات بأنها محصلة السلع والخدمات التي تبيعها المنشأة أو تؤديها للغير خلال الفترة المالية ، وقد عرفها النظام المحاسبي الموحد بأنها تمثل موارد الوحدة الاقتصادية . ومن مميزات هذه الايرادات أنها تنتج من الاستغلال العادي لعوامل الانتاج في المنشأة ولها صفة الثبات والدورية والتكرار ، وقد عبر عنها النظام المحاسبي الموحد بأنها تمثل ايرادات النشاط الجاري بالوحدة .

وقد قسم الدليل المحاسبي في النظام ايرادات النشاط الجاري إلي الحسابات الرئيسية التالية لكي تستخدم في جميع الانشطة وهي : حسابات صافي مبيعات الانتاج والتغير في مخزون الانتاج التام وفرق تقويم التغير في مخزون الانتاج وتغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ومشغولات داخلية تامة وايرادات تشغيل للغير والخدمات المباعة ثم حساب بضائع بغرض البيع .

مفهوم الايرادات الايرادية :

يمكن توضيح مفهوم الايراد الايرادي أو العادي بأنه حصيلة النشاط الجاري للمنشأة أيا كان نوعها خلال الفترة المحاسبية والذي ينتج من استخدام الوحدة المحاسبية لعوامل الانتاج بها وله صفة الثبات والدروية والتكرار وذلك نتيجة للأحداث المالية المتكررة والتي يتحقق منها هذا الايراد ، ويتميز هذا النوع من الايرادات بأنه ينتج من مزاولة المنشأة لنشاطها العادي الذي تأسست أو أنشأت من أجله وارتباطه ارتباطا وثيقا بعملية المتاجرة وطبيعة نشاط المنشأة .

والايراد الايرادي والذي يتحقق من بنود الايرادات السابق الاشارة اليها يرحل إلي الجانب الدائن (جانب الموارد) في حساب العلميات الجارية في شركات القطاع العام أو إلي حساب الارباح والخسائر في شركات القطاع الخاص .

وفي رأينا أن أجمالي هذه الايرادات ناقصا اجمالي النفقات الايرادية الخاصة بالفترة وهو ما يعبر عنه بالفائض أو الربح يعتبر مؤشرا للكفاءة الادارية في استغلال عوامل الانتاج بالوحدة الاقتصادية

ويتوقف قياس هذا الفائض علي تحديد قيمة هذه الايرادات وبالتالي تحديد اجمالي النفقات أيضا ، ولذلك يلزم التفرقة بين الايرادات الخاصة بالنشاط الجاري وغيرها من الايرادات الأخرى التي لم تنتج من هذا النشاط اذا ما أريد تقييم كفاءة المدراء في الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج بالوحدة الاقتصادية .

طبيعة المعاملات المالية الخاصة بالايرادات الرأسمالية :

قد تحقق المنشأة بعض الايرادات أو الموارد من مصادر أخرى غير مرتبطة بالنشاط الجاري – أي غير ناشئة من استخدام عوامل الانتاج في نطاق المنشأة . وهذه الايرادات تتميز بأنها تنتج من معاملات لا تتكرر بانتظام – مثل المعاملات التي ترتبط بنتائج تملك المنشأة لبعض أنواع الأصول . مثل ايرادات تنتج من بيع الأصول أو ايرادات الأوراق المالية أو العقارات التي تؤجرها المنشأة للغير وبعض الايرادات المتنوعة الأخري مثل علاوة اصدار السندات في شركات المساهمة الخاصة وما شابه ذلك من المعاملات التي تتسبب في خلق كسب رأسمالي .

مفهوم الايرادات الرأسمالية :

يمكن أيضا توضيح مفهوم الايرادات الرأسمالية بأنها الموارد التي تحصل عليها المنشأة من مصادر لا ترتبط ارتباطا وثيقا بالغرض الرئيسي الذي أنشأت من أجله تلك المنشأة .

ومثال ذلك الايرادات الناتجة من بيع أصول ثابتة أو الايرادات الناتجة من اعادة تقدير بعض الأصول الأخري . وكذلك ايرادات الأوراق المالية أو العقارات المستأجرة وبعض ايرادات متنوعة كما أشار النظام المحاسبي إلي ذلك .

وما سبق أن أثير من نتائج قد تترتب علي عدم التفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية سواء بالنسبة لتحديد نتائج الأعمال من ربح أو

خسارة والتي قد لا تعبر عن نتيجة النشاط علي الوجه الصحيح أو عدم تعبير الميزانية علي حقيقة المركز المالي ، يثار أيضا بالنسبة إلي اهمال التفرقة بين نوعي الايرادات الايرادية والايرادات الرأسمالية .

فاذا أريد تقييم كفاءة الأدارة في الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج فأنه يجب أن تتم مقارنة قياسية أو مقابلة بين النفقات الايرادية والايرادات الايرادية ، وبناء عليه يجب أن نستبعد الايرادات الرأسمالية والنفقات والتي لا تعبر عن أي مهارة ادارية أو مالية في التشغيل عند اجراء هذه المقارنة .

أما النظام المحاسبي الموحد فقد اعتبر بعض الايرادات الناتجة من ملكية بعض أنواع الأصول ايرادا يجب أن يدرج ضمن حساب العمليات الجارية للوصول إلى الفائض القابل للتوزيع .

وفي رأينا أنه يجب أن نفصل الايرادات غير العادية (الرأسمالية) - والتي تنشأ من الأحداث المالية التي أوضحناها - في قسم مستقل حتي تظهر الحسابات المالية الختامية (سواء حساب العلميات الجارية في شركات القطاع العام أو حساب الأرباح والخسائر في شركات القطاع الخاص) نتيجة النشاط الجاري والذي يعبر عن كفاءة الهيئة الادارية في مزاولة النشاط الجاري للمنشأة .

وأما أن تثبت هذه الايرادات الرأسمالية - وخاصة الناتجة من اعادة تقويم بعض الاصول في حساب خاص يمكن أن يطلق عليه « إحتياطي أعادة تقويم الاصول » يمكن أن يستخدم هذا الاحتياطي في مواجهة أو مقابلة أي خسائر رأسمالية قد تتحقق مستقبلا من بيع أي أصل من أصول المنشأة أو خسائر قد تحدث من اعادة تقويم الأصول وما شابه ذلك .

وبهذا الاجراء يمكن أن تتم المعالجة الصحيحة - من الناحية المحاسبية - الأمر الذي يمكن من اعداد قوائم مالية ختامية مستندة علي أسس صحيحة .

أما من وجهة النظر الضريبية ، فأن مصلحة الضرائب تدخل في الوعاء الخاضع للضريبة كافة العمليات التي باشرتها المنشأة سواء نتج

عنها ايرادات ايرادية أم ايرادات رأسمالية وذلك طبقا لاحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وما تلاه من قوانين الإيراد العام والقوانين الأخري .

أسس التفرقة بين الايرادات الايرادية والايرادات الرأسمالية :

يمكن أيضاً وضع بعض الأسس والتي يمكن الاسترشاد بها في التفرقه بين الكسب الايرادي والكسب الرأسمالي وهي :

١ - ارتباط الايراد بالنشاط الجاري : الذي تزاوله المنشأة والتي تأسست من أجله ، أي ارتباط الايراد ارتباطا مباشرا بالغرض الرئيسي الذي تزاول المنشأة أعمالها من أجله .

٢ - الدورية والتكرار : فالايردادت العادية أو الايرادية هي التي لها صفة الثبات والدورية والتكرار والتي تنشأ من معاملات مالية متكررة ومنتنظمة علي مدار الفترة المحاسبية ، أما الايرادات الرأسمالية فانها تنشأ من معاملات مالية لا تتميز بالتكرار بل تنشأ بصفة استثنائية أو عرضية من الأحداث المالية غير المعتادة .

وعلي أية حال فان تمييز المحاسب أو المراجع للمعاملات المالية المختلفة والتي ينشأ عنها ايرادات أو كسب عادي (ايرادي) ، والمعاملات المالية التي ينشأ عنها موردا أو ايرادا أو كسبا رأسماليا قد يكون ميسورا نسبيا اذا ما قورنت بأسس التمييز بين النفقات الايرادية والرأسمالية والتي أوضحناها سابقا . هذا بالاضافة إلى أن الحكم الشخصي للمحاسب والمراجع يمكن أن يكون مرشدا في توضيح الانواع المختلفة للايرادات .

موقف مراقب الحسابات من النفقات والايرادات العادية وغير العادية

عرفنا من دراستنا لتقرير مراقب الحسابات وما يجب أن يحتويه من بيانات ، أنه يجب عليه أن يذكر في هذا التقرير ما اذا كانت الحسابات الختامية المالية للمنشأة تعبر علي الوجه الصحيح عن نتيجة نشاط هذه المنشأة من ربح أو خسارة عن السنة المالية موضوع الفحص أو المراجعة ، وأن الميزانية تعبر بأمانه ووضوع عن المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية .

بالنسبة للنفقات الايرادية والرأسمالية :

فيجب علي المراجع التحقق من أنه لم يحدث خلط بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية لأن هذا الخلط أو عدم التمييز بين هذه النفقات - كما عرفنا - يؤدي إلي تضليل النتائج ويؤدي إلى عكس الاهداف المرجو تحقيقها سواء من ناحيتي المحاسبة والمراجعة .

وعلي المراجع أن يحصل علي أقصي قدر من القرائن والأدلة عن مراعاة المنشأة التميز بين هذه النفقات ، وله أن يسترشد بالمصادقات أو الشهادات التي يحصل عليها من المدراء في المنشأة والتي تعد بواسطة الفنيين وخاصة في حالة بعض النفقات التي يتطلب اعدادها مستويات فنية . فاذا وجد خلطا بين النفقات الايرادية والرأسملية بحيث يؤثر تأثيراً كبيراً أو ملموسا علي نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ، وجب عليه التنبيه إلي ذلك واجراء التصحيحات اللازمة لذلك في الدفاتر ، فاذا لم تستجب له أدارة المنشأة فيلزم أن يشير إلى ما وقع من خطأ في تقريره .

أما بالنسبة للايرادات العادية والرأسمالية :

فيجب علي مراقب الحسابات دراسة طبيعة نشاط المنشأة وتحليل المعاملات المالية التي تحدث فيها وذلك علي أسس اختبارية باستخدام أسلوب العينات الاحصائية مثلا في تحليل ومعرفة طبيعة بعض

المعاملات المالية المتعلقة بعناصر الايرادات والتفرقة بين بنود الايرادات المختلفة فاذا وجد خلطا بين الايرادات الايرادية والرأسمالية بحيث يؤثر تأثيراً ملحوظا علي القوائم المالية وجب عليه تنبيه الهيئة الادارية بالمنشـأة إلي ذلك ، وتصحيح هذا الوضع ، أو الاشـارة إلي ذلك في تقريره اذا لم تتجاوب الادارة معه .

كذلك يجب علي المراجع أن يتتبع كيفية التصرف في الايرادات الرأسمالية والتي أثبتت في حسابات مختلفة للاحتياطيات الرأسمالية ومتابعة الغرض الذي استعملت الشركة هذه الاحتياطيات من أجله ، وعما اذا كان هذا التصرف قانونيا أو متفقا مع الأصول المحاسبية السليمة أم لا وذلك حتي يحقق عمل المراجع أو مراقب الحسابات الغاية المرجوه منها .

$$$

الباب التاسع

السيا سات المحاسبية وتأثيراتها فى اعداد ومراجعة القوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية وموقف مراقب الحسابات منها

السياسات المحاسبية
Accounting Doctrines
وأهميتها في اعداد ومراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية

مدي اعتماد مراقب الحسابات علي السياسات المحاسبية في تنفيذ عملية المراجعة.

اتضح لنا من دراستنا في السنوات السابقة إن الفروض أو المفاهيم الرئيسية في المحاسبة هي التي تكون احدى جوانب « الاصول أوالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها » والتي يرد ذكرها في تقرير مراقب الحسابات وفي كثير من ميادين الجدل وندوات النقاش العلمي والعملي التي تتناول كلا من النظرية المحاسبية والتطبيق العملى لها .

وعرفنا أيضا أهمية تلك المفاهيم والفروض المحاسبية الأساسية في تحديد نفقات وأيرادات الفترة المالية - أي استخدامات الوحدة ومواردها - ولك لغرض الوصول إلي النتيجة الصحيحة لرقم الفائض (الربح) أو العجز (الخسارة) عن تلك الفترة المحاسبية ، واعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية هذه الفترة.

والآن نقوم بإيضاح أحد الجوانب أو المكونات الأخري للأصول أو المباديء المحاسبية المتعارف عليها ، وهي السياسات أو المذاهب المحاسبة .

وفي هذا الموضوع سوف يتناول بالشرح والتحليل مفهوم كل سياسة من هذه السياسات ثم مجال تطبيقها واستخداماتها من ناحيتي المحاسبة والمراجعة ، مع توضيح النتائج التي تترتب علي هذا الاستخدام أو التطبيق العملي وتقييما لكل سياسة من زاوية أهميتها في الفكر المحاسبي ثم إيضاح التعارض أو عدم التوافق الذي قد يحدث عند تطبيق أو إستخدام هذه السياسات ، وما هي التوصية التي نوصي بها عند وجود مثل هذا التعارض .

يمكن تعريف السياسة Doctrine بصفة عامة بأنها مذهب أو منهج يستطيع محاسب أو مراجع الوحدة المحاسبية - أيا كان نوعها تطبيقها

أو استخدامها لتبرير أو تفسير الأحداث المالية أو الوقائع التجارية التي تحدث بهذه الوحدة ويكون لها تأثير واضح أما علي الحسابات المالية الختامية أو علي القيم المالية للأصول بالميزانية أو في التطبيق العملي لبعض النواحي المحاسبية .

ولكون السياسة مذهباً أو منهجاً محاسبياً فان للمنشأة الاختيار في تطبيقه أو عدم تطبيقه تبعاً لطبيعة الأحداث أو المعاملات . وبناء علي ذلك فان السياسات المحاسبية تختلف عن المبادئ Principles في أن المبدأ يعتبر قاعدة أساسية لها قبول عام بين المحاسبين والمراجعين وأعضاء المهنة يحدد أهدافا رئيسية لا يصح ولا يجوز مخالفته وإلا لما تحققت الأهداف المرجوه من المحاسبة والمراجعة .

والآن نقوم بتوضيح كل سياسة من هذه السياسات بشئ من التفصيل :

أولاً : سياسة الاحتياط والحذر : Doctrine of Conservatism

وتسمي أحيانا سياسة الأمان أو سياسة التحفظ .

ومفهوم هذه السياسة - كما يوضحها البعض - هو الحيطة والتحفظ أو الحذر والاحتياط عند تحديد أو قياس بعض عناصر أو بنود النفقات والإيرادات وكذلك عند تقويم بعض بنود الأصول والخصوم عند اعداد الحسابات المالية الختامية والميزانية .

وبناء عليه يصبح مفهوم هذه السياسة إنها احتياط وحذر للخسارة المتوقعة أو المحتملة ، مع عدم الأخذ في الاعتبار او إهمال الإيرادات التي لم تتحقق بعد .

To Provide For Future Loss and Anticipate no Gains

ويضف المؤيدون لهذه السياسة بأنها من أولي السياسات المحاسبية الواجب مراعتها عند اعداد القوائم المالية الختامية للمنشآت المختلفة ، وهي عامل من عوامل الأمان Factor of Safety التي تحد من مطالبة حملة الأسهم والعاملين بالمنشأة بتوزيعات كبيرة من الأرباح . كما إنها أيضاً من احدي الأساليب التي يؤدي استخدامها في نهاية الأمر إلى المحافظة علي رأس مال الوحدة سليما . أي إن القاعدة الذهبية التي تقضي بها هذه السياسة هي عدم الأخذ في الاعتبار أية إيرادات متوقعة

سوف تحدث مستقبلا في الفترات المحاسبية القادمة مع الاحتياط للخسائر المنتظر حدوثها في المستقبل .

ومن زاوية أخري يمكن أن يقال أن سياسة الاحتياط والحذر في المحاسبة تعكس الفكر الذي يستخدم في الحكم في أية مشكلة أو مسألة محاسبية ، فإذا كان هناك أختيار بين بديلين لهذه المشكلة فان البديل المفضل أو المختار هو الذي يؤدى إلى تقدير قيمة الاصول أو نتيجة الأعمال علي نحو أقل مما تقتضيه الحقيقة وذلك بدلا من المبالغة في تقدير قيمتها .

ويستفاد من هذا المعني أن الحيطة والحذر هي عامل موازنة بين البدائل الممكنة بحيث لا تجيز أي تخفيض مضلل أو خادع في قيمة الأصول ونتيجة الأعمال كما قد يتبادر إلى الذهن (١) .

وفي أوائل القرن الحالي كانت تستخدم سياسة الاحتياط والحذر في المحاسبة بشكل متشدد ومتزمت ، وذلك لأن معظم القوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية في هذا الوقت كانت تعد من اجل الدائنين والملاك الفرديين حيث كانت الغالبية العظمى من المنشآت يغلب عليها طابع المنشآت الفردية . وبناء عليه فان هؤلاء الافراد كانوا يرون أن من مصلحتهم إن يصوروا المركز المالي وقوائم حسابات النتيجة علي نحو أقل ما يمكن – أي يضيفون عليها صفة التحفظ والأمان . ولم يكن ذلك ليؤدى إلى أية أضرار أو نتائج سيئة طالما أن مستخدمي القوائم المالية يدركون تماما الأدراك الأوضاع الحقيقة داخل تلك المنشآت .

ولكن الحال قد تغير الآن بعد كبر حجم المشروعات وكثرة معاملتها وظهور الشركات المساهمة الأمر الذي ترتب عليه ازدياد عدد المساهمين، حيث أصبحت القوائم المالية تعد من اجل أهداف متعددة لخدمة طوائف أو مجموعات متعددة وليس من أجل الملاك والدائنين فقط ، وأصبحت هذه المنشآت مسئولة عن تحقيق أهداف كبيرة ومتباينة في ظل هذه الظروف والأوضاع الجديدة فأن التشدد أو التزمت في استخدام هذه السياسة قد يؤدي إلى إعداد تقارير أو قوائم مالية مضللة

(1) Montgomery , Montgomry's Auditing . P . 60 .

ويؤثر بالتالي علي الطوائف المختلفة التي تستفيد من البيانات المحاسبية المستمدة من هذه القوائم المالية .

مجالات تطبيق سياسة الاحتياط والحذر :

من مظاهر تطبيق أو إستخدام هذه السياسة ما يأتي :

١ - تقويم الإنتاج غير التام في المنشأت أو الوحدات الإنتاجية . وقد سبق لنا مناقشة هذا الموضوع عند الكلام علي الخدمات القصيرة الأجل حيث اتفقنا علي إن هذه الخدمات تمثل الموجودات السلعية ، وأن الانتاج غير التام أو البضاعة تحت التشغيل وفي سبيل الصنع تمثل أحد عناصر الموجودات السلعية آخر الفترة المحاسبية . وقد أشار النظام المحاسبي الموحد بأن الإنتاج غير التام يقوم بتكلفة الإنتاج حتي نهاية المرحلة السابقة علي آخر مرحلة وصل إليها الإنتاج ، ثم تضاف إلى هذه التكلفة قيمة الخامات أو المواد المباشرة المتعلقة بهذا الإنتاج في المرحلة الأخيرة .

وفي رأينا أن هذه إحتياط وحذر من النظام حتي لا يدخل في تقديرات خاصة بالنفقات غير المباشرة المختلفة وأسس توزيعها ، أي أن النظام كما قلنا يهدف إلى الوصول بالإنتاج غير التام إلى مستوي إتمام معين بعيدا عن التقديرات ، وفي هذا تطبيق واضح لسياسة الأمان والحذر .

٢ - اعتراف النظام المحاسبي الموحد بتكوين مخصص هبوط أسعار الإنتاج التام إذا نقصت قيمته بسعر البيع عن سعر التكلفة ، ففي هذا الإجراء تحفظ وحذر حتي تكون المنشأة في جانب الأمان .

٣ - تكوين المخصصات الأخرى مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وما شابه ذلك أي المخصصات التي تكون لمقابلة النقص في قيم بعض الأصول .

وفي رأينا إن المخصصات وجدت في الفكر المحاسبي لتغطية أو مساندة عدم القياس الدقيق للقيم المالية من ناحية أخري . أي إن وجود المخصصات في المحاسبة يساير مفهوم الحيطة والحذر .

٤ - المغالاة في إهلاك الخدمات الطويلة الأجل (الأصول الثابتة)

في الوحدات الاقتصادية وغيرها . فبالرغم من أن النظام المحاسبي الموحد قد الزم الوحدات العامة بتطبيق معدلات ثابتة للإهلاك فإنه أجاز للوحدات زيادة هذ المعدلات إذا استخدم الأصل الثابت طوال العام بشكل متواصل وفي ظروف شاقة ومجهدة - أي إن النظام اجاز المرونة في هذا المجال ، وقد ترتب علي ذلك بعض المغالاة في تطبيق معدلات الأهلاك علي بعض الأصول الثابتة تبريراً لهذه المرونة الأمر الذي يؤدي إلي التحفظ في قيم الأصول الثابتة ورقم الربح المحقق .

وتظهر هذه السياسة بوضوح أكثر في بعض المنشآت الخاصة سواء الفردية أو التضامنية أو المساهمة منها وذلك لأنها غير ملزمة باستخدام معدلات إهلاك معينة .

٥ - اعتبار النفقات الرأسمالية إيرادية وذلك بهدف تقليل رقم الأرباح الذي يظهره حساب النتيجة الأمر الذي يترتب عليه نقص رقم الأرباح المحققة .

وفي هذا المجال أشار النظام المحاسبي الموحد إلي أهمية التفرقة بين المصروفات أو النفقات الإيرادية والرأسمالية وأعتبر المصروفات الإيرادية المؤجلة ضمن مجموعة الأصول الثابتة ، ولذلك يجب مراعاة الأسس والقواعد المتعارف عليها في التفرقة بين نوعي هذه النفقات حتي لا يترتب علي ذلك أخطاء في مقابلة النفقات بالإيراد وغير ذلك من النتائج وسوف نتناول هذا الموضوع بالتفاصيل في باب مستقل فيما بعد.

٦ - إتباع بعض المنشآت الأساس النقدي Cash Basis في تحديد الإيرادات وأعتبار المتحصلات النقدية فقط حصيلة للمبيعات من السلع أو الخدمات خلال الفترة المحاسبية ، وذلك تبريراً من البعض وخاصة رجال الأعمال بأن الإيراد النقدي هو الأكثر ضمانا وسيولة لسير أعمال المنشأة . وهذه الصورة تبدو واضحة في بعض المهن غير التجارية .

وهذا إجراء ينطوي علي تحفظ وحذر نتيجة لإهدار الائتمان أو الخدمات التي لم تتحصل قيمتها بالكامل ، وهو يخالف الأعراف والعادات التجارية .

وزيادة علي ما تقدم فإن تخفيض قيم الأصول المعنوية مثل شهرة المحل وما شابه ذلك يعتبر مظهرا من مظاهر تطبيق سياسة التحفظ أو الاحتياط والحذر .

تقييم سياسة الاحتياط والحذر :

وفي رأينا إن تطبيق سياسة الأمان أو الأحتياط والحذر يتعارض في كثير من الحالات مع الأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولكن في ظل الظروف الاقتصادية الساكنة أو الثابتة تراعى استعمال أو تطبيق هذه السياسة ، والإسراف في تطبيق هذه السياسة يؤدي إلى خطأ في مقابلة النفقات بالإيرادات من ناحية وإلي تأجيل تحقق الأرباح من فترة متالية إلي أخري .

ورغم ذلك فقد أيدت قوانين ضرائب الدخل في جمهورية مصر العربية بعض الاستخدامات لهذه السياسة حيث قبلت مصلحة الضرائب تقويم الموجود السلعي في المنشآت علي أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل .

وبالأضافة إلي ذلك نستطيع أن نقرر أن الاستمرار في تطبيق هذه السياسة لابد وأن يتوقف إذا تحسنت أساليب القياس المحاسبي للقيم أو الأحداث المالية بشكل يبعدها عن التقدير الشخصي ، ولا يتسني ذلك إلا بالأساليب الرياضية والأحصائية التي تؤدي التي تحسين كفاءة القياس المحاسبي الأمر الذي يقلل من عامل الحذر والتحفظ والتحذير بحيث يهدف إلي الموضوعية في قياس القيم المالية .

ثانياً – سياسة الثبات أو التماثل أو الأتساق Consistency

ومفهوم هذه السياسة هو ضرورة اتباع أسلوب واحد أو طريقة واحدة لا تغيرها المنشأة من فترة مالية إلى أخري عند اعداد الحسابات المالية الختامَية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية .

أي إن هذه السياسة تتطلب تطبيق نفس الأساليب الفنية والإجراءات العملية والأنماط أو المعايير والمبادئ الخاصة بتسجيل

وتبويب المعاملات المالية بالوحدة المحاسبية من فترة إلى أخري ، كما تقضي بأن تجميع الحسابات لأغراض قياس النتائج وعرض القوائم المالية والتقارير المختلفة يجب أن يتم لفترات محاسبية متتالية بنفس الطريقة والأسلوب في كل فترة .

ومن الواضح أن عدم التماثل في تطبيق الأساليب الخاصة بتسجيل وتبويب وقياس النتائج وأعداد القوائم المالية يحول دون إجراء مقارنات هادفة وذات مغزي بين نتائج الفترات المختلفة داخل الوحدة المحاسبية الواحدة .

ولكن ليس هدف المقارنات هو الغرض الوحيد الذي من أجله يتطلب تطبيق سياسة الثبات أو التماثل ، إذ يوجد هدف آخر وهو إن هذه السياسة تساعد المحاسب والمراجع معا بقدر الامكان علي استبعاد تحريف أو تشويه الحقائق المالية المتعمدة من قبل الإدارة أو تقديمها بيانات لا تمثل الحقيقة والواقع ، وذلك لأن بعض المدراء في بعض الوحدات يعمدون إلي الالتجاء إلي عدم التماثل والثبات في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل وتبويب وقياس وعرض النتائج المحاسبية ، وذلك بغرض خداع المستثمرين والدائنين وباقي الطوائف الأخري التي تعتمد علي القوائم المالية وتستخدمها في إتخاذ قرارتها الخاصة .

والوقاية من سوء التصرف هذا فأنه يطلب من مراقب الحسابات الخارجي أن يضمن تقريره أو شهادته - كجزء من هذا التقرير - ما يفيد بأن القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان هذه المبادئ قد تم تطبيقها في السنة المالية السابقة - أي استخدمت بشكل متماثل من سنة لأخري .

ولا يستفاد مما تقدم أن تطبيق سياسة التماثل أو الثبات في المحاسبة معناه الوقوف ضد أي تغير أو تجديد في الأساليب والقواعد المحاسبية التي تتبعها المنشأة وهنا ننبه إلى ما قد يترتب من أخطاء في تفسير مدلول سياسة الثبات أو التماثل ، فقد يتراءى للبعض أن تطبيق هذه السياية يجعل من الفكر المحاسبي مفهوما جامداً أو ثابتاً لا

يسمح بإجراء أية تغييرات أو تعديلات في التطبيق العملي للنظرية المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية ، بل علي العكس من ذلك فاننا نلاحظ دائماً وابداً ان هناك تحسينات مستمرة في أساليب وطرق التسجيل واعداد وعرض القوائم المالية تمشياً مع التغيرات المعاصرة خاصة النواحي الاقتصادية والمالية والتكنولوجية ، وذلك بهدف مسايرة المحاسبة والمحاسب والمراجع للتطورات الاقتصادية وعرض النتائج المحاسبية واستخداماتها.

وعلي أية حال فمن واجب مراقب الحسابات - إذا ما حدثت مثل هذه التغيرات - ان يرفع تقاريره عن هذه التغييرات ويضمنها الآثار التي تركتها هذه التغييرات علي النتائج المحاسبية بطريقة تجعل المهتمين بهذه النتائج يستوعبون الآثار المترتبة علي هذه التغييرات ، وهذه المتطلبات الخاصة بالافصاح عن التغييرات التي تحدث نتيجة لعدم التماثل في تطبيق المباىء المحاسبية المتعارف عليها تعتبر احدي مظاهر أو استخدمات سياسة الافصاح والعلانية التامة والتي سوف يرد ذكرها فيما بعد .

مجالات تطبيق سياسة الثبات أو التماثل :-

من مظاهر تطبيق أو استخدام هذه السياسة هو توحيد الأسس المحاسبية الخاصة بتقويم أصول المنشأة وخصومها ونفقاتها وإيراداتها.

فالأساس الذي حدده النظام المحاسبي الموحد في حساب القيمة الإهلاكية للأصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت علي أساس القيمة الدفترية أو سعر التكلفة للأصول الثابتة للفترات المحاسبية المتوالية ، يعتبر أسلوبا ثابتاً أو متماثلا يجب علي الوحدات الاقتصادية العامة إتباعه في كل فترة مالية .

وكذلك تقويم الإنتاج التام علي أساس تكلفة الإنتاج المشتملة علي تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية بشكل متماثل حسبما أشار النظام يعتبر تطبيقا واضحا لسياسة الثبات أو التماثل .

وأيضاً تقييم الإنتاج غير التام علي أساس تكلفة الانتاج حتي نهاية المرحلة السابقة علي آخر مرحلة وصول إليها هذا الإنتاج مع إضافة

قيمة الخامات والمواد المباشرة والأجور المباشرة المتعلقة بهذا الإنتاج في المرحلة الأخيرة إلي هذه التكلفة ، يعتبر كذلك تطبيقا لسياسة الثبات أو التماثل ، والأمثلة علي ذلك واضحة وسبق ان أشرنا إلي مواقف كثيرة يستفاد منها الاستخدام أو التطبيق الواضح لسياسة التماثل سواء في معالجة أو تقييم الأصول والخصوم والاستخدامات (النفقات) والإيرادات (الموارد) .

وفي ضوء هذا المفهوم فان هذه السياسة - كما أوردنا سابقا - تؤدي إلى سهولة إجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة سواء بالنسبة لحسابات النتيجة أو بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية) .

وهذه المقارنات قد تكون عاملا مساعدا للهيئة الإدارية بالمنشأة في تخطيط بعض السياسات المالية والإدارية للوحدة من ناحية أو مؤشرا من مؤشرات التعرف علي التغييرات في مصادر الأموال واستخداماتها من ناحية أخري .

تقييم سياسة الثبات أو التماثل :

في رأينا ان إتباع هذه السياسة رغم ما له من بعض الحسنات أو المزايا ، فأنه لايكون مقبولا في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة حيث يلزم العدول عن سياسة ثابتة في تقييم الأصول مثلاً وتحديد التكاليف والإيرادات وذلك باستخدام أساليب أخري لكي تعكس أثر التقلبات الاقتصادية علي النتائج المحاسبية معبرة عن القيم السائدة وقت اعداد وعرض هذه النتائج وحتي لا تتحقق أرباح مفتعلة أو صورية الأمر الذي يترتب عليه كثير من النتائج والقرارات الخاطئة .

ثالثاً - سياسة الأهمية النسبية : Materiality

وتتطلب هذه السياسة التقدير والاهتمام من قبل المحاسب ومراقب الحسابات بصفة خاصة بجميع العناصر أو البنود الهامة من ناحية القيمة المالية سواء كانت أهميتها كمبالغ فردية أو ضمن مجموعة معينة، وذلك في حالة تجميع البنود المتشابهة في مجموعة واحدة

وبمعني آخر فان البنود قلية أو عديمة النتائج أو الآثار علي القوائم

المالية الختامية للوحدة يمكن أن تعامل أو تعالج محاسبياً كما تفرضه الظروف والمناسبات وأن مراقب الحسابات يجب ان يولي البنود الكبيرة القيمة سواء بمفردها أو ضمن مجموعة معينة عناية خاصة أثناء قيامة بتنفيذ أي برامج للمراجعة لأن مثل هذه البنود الكبيرة القيمة إذا أهملت أو لم تتم معالجتها محاسبياً بشكل صحيح فانها تؤثر تأثيراً واضحاً علي النتائج المحاسبية .

ولذلك يجب أن ننبه إلى أن ترك الحرية للمحاسب ومراقب الحسابات في معالجة البنود أو العناصر المحاسبية قليلة القيمة (الغير هامة) حسب المناسبات والظروف يجب أن يمتد ليشمل مجموعة البنود الهامة الكبيرة القيمة والتي قد يكون تأثيرها المتجمع علي أية قائمة مالية هاما وبالغا .

ونود الإشارة إلى أن تفسير هذه السياسة هي مسألة شخصية وفردية حسب ما يتراءي لكل فرد ، ولكن يفترض دائما في المحاسبين ومراقبي الحسابات التصرف بما يتفق وآداب السلوك المهني من ناحية ووفقا لما تفرضه مهنة المحاسبة من معايير للأداء العملي من ناحية أخري . كما ان هذا التميز بين ما يعتبر مبالغ أو بنود هامة وما يعتبر غير هام تفرضه الضرورة في الوقت الحاضر وذلك بقصد التقليل بقدر الامكان من التفصيلات الكثيرة التي قد تؤدي إلي ايجاد نوع من الإرتباك والتعقيد في اعداد القوائم المالية والتقارير السليمة .

وفي رأينا أن استخدام الآلات الحاسبة الإلكترونية من المؤكد أن يسمح في الأخذ بالاعتبار أي بند من البنود المحاسبية يعتبر الآن غير هام بالنسبة لمراقبي الحسابات وذلك دون ان يؤدي إلي نوع من التأخير أو التعقيد في أعداد القوائم المالية الختامية للوحدات المختلفة

ونري أيضاً أن كبر أو صغر قيمة البند المراد معالجته محاسبياً أو مراجعته عند اعداد القوائم الملية قد لا يكون سببا في عدم العناية بأمره أو إهماله مادام صغيرا في القيمة ، بل يجب علي المحاسب والمراجع الاهتمام والعناية بالبنود المحاسبية المختلفة التي تتكون منها الحسابات المالية الختامية والميزانية صغيرة كانت أو كبيرة في قيمتها .

فمن ناحية المراجعة يجب علي مراقب الحسابات ان يوجه اهتماماته إلي بعض البنود الصغيرة في القيمة ، إذا يحتمل أن اهتماماته بمراجعة مثل هذه البنود تكشف له كثيرا من حالات الأخطاء أو الغش أو التلاعب وما شابه ذلك . هذا إلى جانب اهتمامه المتزايد أيضاً بالبنود الكبيرة القيمة مثل الأصول الثابتة في المنشآت الصناعية والنقدية والاستثمارات في المنشات المالية وغيرها والتي تكون دائماً عرضة للتلاعب .

علي أن كبر حجم البند واهميتة النسبية تتوقف وتختلف من منشأة إلي أخري ، فرصيد حساب العملاء البالغ قدره ١٠٠٠ جنيه بالنسبة لمنشأة رأسمالها مليون جنيه مثلا تكون أهميتها ضئيلة ، ولكن نفس هذا المبلغ لرقم العملاء في منشأة تجارية يبلغ رأسمالها ٥٠٠٠ جنيه فقط لا شك ان له أهمية نسبية أكبر منه في المنشأة الأولي .

مجال تطبيق سياسة الأهمية النسبيه :

تتضح مظاهر تطبيق هذه السياسة من الناحية المحاسبية ، حيث ان الاهميه النسبية للبند المراد معالجته محاسبياً لها أثر كبير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فقد يلجأ المحاسب إلي أتباع الأسلوب الأسهل أو يتغاضي عن بعض البنود التي لها الصفة الرأسمالية ولا يستخدم في معالجتها القواعد المحاسبية الراجحة نظرا لصغر الاهمية بالنسبة لهذه البنود أو لتفاهة أو انعدام أثرها علي النتائج المحاسبية ، وفي هذه الحالة يمكن ان تعالج علي أنها نفقات إيرادية .

ولكن يظهر تطبيق هذه السياسة بشكل واضح في مجال المراجعة أكثر منه في مجال المحاسبة علي النحو الذي أوضحناه سابقا .

وفي رأينا أن علي مراقب الحسابات أن يراجع الحسابات الصغيرة القيمة وحتي الحسابات المقفلة أو المسددة وأن يوليها عناية خاصة أيضا مثلما يراجع البنود الأخري فإذا كان حساب اجمالي العملاء مثلا مقفلا أو مسدداً فليس معني ذلك ألا يهتم المراجع به بل يجب مراجعته

وكذلك فإن التبويب المحاسبي لبعض البنود المراد إظهارها بالقوائم المالية يتوقف أيضاً علي الأهمية النسبية لهذه البنود حتي تكون القوائم المالية أداة صالحة للدراسة والتحليل السليم .

وفي تقييمنا لهذه السياسة نري انه لا يجب الالتزام بها حرفيا ، إذ أن تقدير الاهمية النسبية للبنود المحاسبية المختلفة يعتبر مسألة شخصية من قبل المحاسب ومراقب الحسابات في ضوء النتائج المترتبة علي كل بند . ولكن بعد صدور النظام المحاسبي الموحد أصبحت الوحدات الاقتصادية العامة ملزمة بتطبيق أسس واحدة وتبويبات موحدة، الأمر الذي ادي إلى تسهيل عمل مراقب الحسابات .

ونري أخيراً أن هذه السياسة أيضاً ترتبط أرتباطاً وثيقاً بسياسة الافصاح والعلانية والتي سوف نتناولها الآن بالشرح والتحليل .

رابعاً – سياسة الأفصاح أو الشمول أو العلانية Full Disclosure

ومفهوم هذه السياسة هو أتباع منهج أو مذهب الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة عند إعداد وعرض القوائم المالية للوحدات المحاسبية والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح المختلفة في المنشأة والتي تؤثر في حكمهم علي مدي تقدم المشروع . وهذه البيانات والحقائق المالية – والتي سوف يرد ذكرها – يجب أيضاحها وتبويبها وعرضها لتلك الطوائف لاستخلاص النتائج المرجوة منها .

فكما سبق أن ذكرنا ان المحاسبة تعتبر وسيلة من وسائل الإعلام المحاسبي، أي أنها تؤدي وظيفة إخبارية أو إعلامية هامة إلا وهي إمداد من يهمهم الأمر بالبيانات والمعلومات الكافية والتي بواسطتها تمكنهم من اتخاذ قرار معين ، ولتحقيق هذا الهدف يجب أتباع سياسة إخضاع جميع الحقائق المالية والإدارية والاقتصادية للعلانية الكاملة عند اعداد وعرض القوائم المالية للوحدات المحاسبية .

وهذه الحقائق المطلوب الافصاح عنها ليست محدودة بأمور وقضايا تتعلق بالماضي والحاضر فقط ، ولكنها في ظل الظروف تتعلق بمعلومات

وبيانات ترتبط بالمستقبل ، أي سواء أكانت هذ الحقائق متوقعة أو متعلقة بأحداث تمت فعلا فانه يجب الافصاح عنها بشكل يؤدي إلي تفسيرها تفسيراً ملائماً .

ويمكن ان تتبلور الحقائق المالية الواجب الافصاح عنها في النقاط التالية :

١ - ضرورة إظهار جميع المعاملات التي كانت المنشأة طرفا فيها وذلك لإمكان تكوين صورة واضحة متكاملة عن أوجه نشاط هذه المنشأة.

٢ - يجب ان تعكس القوائم المالية القيم الحقيقية الفعلية للبنود المختلفة.

٣ - تذييل القوائم المالية بالكشوف التفسيرية والتقارير المالية بحيث تظهر الآتي :

(أ) تقرير واف عن حالة المنشأة المالية والعوامل التي أثرت فيها .

(ب) السياسات المالية والإدارية والاقتصادية التي أتبعتها أو رسمتها المنشأة وأثر ذلك علي المركز المالي لها .

(ج) العقود المعلقة والمعاملات الحديثة التي ارتبطت بها المنشأة وأثرها علي المركز المالي .

(د) المطلوبات المحتملة في حالة عدم تكوين مخصصات لها .

(هـ) إيضاح نتيجة المقارنات المالية خلال عدة سنوات سابقة للتعرف علي التغيرات في مصادر واستخدامات الأموال .

(و) بيان الأصول المرهونة للغير - إن وجدت - مع بيان أسباب هذه الرهونات .

(ز) إظهار النسب المالية المختلفة التي تهم المتعاملين مع المنشأة للمساعدة في تقييم النتائج ورسم سياسة استثمارية مستقبلة .

(ح) التوقعات المستقبلة للمنشأة .

(ط) إظهار الملاحظات الكافية والمبررات عند تغير النظام المحاسبي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي من شأنها التأثير علي النتائج المحققة .

تقييم سياسة الأفصاح والعلانية Evaluations of Full Disclosure

في رأينا انه تتوقف كفاءة وظيفة المحاسب ومراقب الحسابات

بالوحدة المحاسبية في اعداد وعرض ومراجعة القوائم المالية الختامية علي وجوب مراعاة هذه السياسة ، ولا يتسني ذلك ألا بتطبيق الأصول المحاسبية الراجحة والتي من شأنها إظهار جميع الحقائق والبيانات المالية بالحسابات الختامية والميزانية للوحدة المحاسبية ، فإذا حدث مثلا إن انقضت الفترة الإنتاجية المحددة لاستخدام الأصل الثابت، وبقي هذا الاصل صالحا للاستعمال الاقتصادي وأصبحت قيمته صفر بالدفاتر ، فلا يجب ترك هذا الموضوع علي هذا النحو وألا وجدت قيم لبعض الأصول المستخدمة في الإنتاج لا تظهرها الدفاتر ولا القوائم المالية . وفي هذا عدم مراعاة للمبادئ المحاسبة الراجحة من جهة وعدم إظهار لجميع الحقائق والقيم المالية بالمنشأة من جهة أخري .

ويؤيد هذا الرأي قرار السيد الرئيس الجمهورية رقم ١٠٢٥ لسنة ١٩٦٢ بشأن تحديد رؤوس أموال الوحدات والمؤسسات العامة وذلك بعد صدور القرارات الاشتراكية في يوليو ١٩٦١ الخاصة بتأميم بعض الشركات والوحدات الاقتصادية الأخري . وتنفيذا للقرار السابق فقد شكلت لجان لغرض إعادة تقييم الأصول في هذه الوحدات ونتج عن ذلك إعادة تقدير قيم الأصول السابق إهلاكها مع بقاء صلاحيتها للإنتاج وذلك بهدف الافصاح والعلانية عن جميع القيم الحقيقة للأصول التي تم إهلاكها ولا زالت مستخدمة في الإنتاج وذلك لغرض تحديد رأس المال المستثمر في كل قطاع من القطاعات العامة علي حدة خدمة لأهداف التخطيط والرقابة .

وبناء علي قناعتنا بأن سياسة الافصاح والعلانية أو الشمول الكامل في إعداد وعرض النتائج المحاسبية ، فان بعض المفاهيم الكلاسيكية والتي كانت سائدة من قبل - مثل مفهوم الاحتياطي المستتر أو الاحتياطي غير المعلن أو الأحتياطي السري كما يسميه البعض . . . وما شابه ذلك من مسميات أخري - يجب أن يزول من الفكر المحاسبي .

إذ من الواضح ان السبب في تكوين الاحتياطيات المستترة هو في رأينا الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية الراجحة في معالجة واعداد وعرض نتائج الأحداث المالية بالمنشأة من ناحية وعدم الإلتزام باتباع

سياسة الافصاح والعلانية لاظهار جميع البيانات المحاسبية والمالية وغيرها من ناحية أخري .

وما دمنا جميعا متفقين علي ان المحاسبة وسيلة إعلامية فان سياسة الافصاح والعلانية تساير هذه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ، وهذه السياسة - كما نعتقد - هي من أهم السياسات التي أوضحتاها ويلزم دائماً الحفاظ عليها وتدعيمها سواء من قبل المحاسبين أو المراجعين المتمهنين واعضاء المهنة جميعا حتي تصبح أكثر قبولا وتأييدا الأمر الذي يساعد علي زيادة فاعلية الوظيفة الإعلامية أو الإخبارية للمحاسبة لكي تكون اداة نافعة للمدراء في الوحدات الاقتصادية العامة وغيرهم من الطوائف والجهات الحكومية وغيرها والتي تربطها بهذه الوحدات علاقات ومصالح مختلفة وخاصة في ظل نظامنا الاقتصادي الحاضر ، كما أننا نوصي في التوسع بنشر القوائم المالية الختامية والميزانيات للوحدات الاقتصادية العامة وخاصة في ظل سياسة الانفتاح التي أعلنتها الدولة .

خامساً - سياسة القابلية التطبيق : Doctrine of Practicability

ومفهوم هذه السياسة هو أتباع الأسلوب الاسهل أو القابل للتطبيق العملي . . لذلك يمكن ان نعبر عنها بسياسة أو منهج أو مذهب السهولة. وتقتضي هذه السياسة ان تأخذ في الاعتبار - سواء من ناحية المحاسبة و المراجعة - المفاهيم والأساليب الفنية القابلة للتطبيق سواء من حيث تكلفتها أو الفائدة والمزايا التي نحصل عليها من التطبيق العملي لأي مشكلة محاسبية ولذلك فان المفاهيم والأساليب المحاسبية والتي تعتبر تكلفة انجارها مرتفعة أو أن النتائج التي تجنيها المنشأة من إستخدامها تعتبر غير هامة فانه من الأنسب إهمالها حيث تكون غير عملية في تطبيقها .

ومع أن هذه السياسة نسبية حسب الظروف والأحوال - بمعني أن تقدير مقدار صلاحية أي مفهوم أو أسلوب محاسبي للتطبيق يرجع إلي العامل الشخصي أو القرار الفردي لكل من المحاسب والمراجع إلا إنها

تكيف أو تحور بعض المفاهيم والأساليب المحاسبية إلي درجة ما ، وبالأضافة إلى ذلك فإن هذه السياسة تعتبر ذات أهمية أساسية عند تقييمنا للمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في اعداد وعرض القوائم المالية لتقديمها إلي الفئات التي يهمها أمر الاطلاع عليها .

مجال تطبيق هذه السياسة :

يظهر مجال تطبيق سياسة السهولة في الحالات التي يؤدي فيها الالتزام بتطبيق قاعدة معينة إلى نتائج غير ملموسة ، إذ يجوز استخدام هذه السياسة في معالجة بعض المشاكل التي يواجهها كل من المحاسب والمراجع وقد ذكرنا بعضا من الأمثلة لذلك عند الكلام علي سياسة الاهمية النسبية ، حيث أوضحنا بانه يمكن تطبيق سياسة السهولة أو أتباع الأسلوب الأسهل في معالجة بعض بنود النفقات الرأسمالية والتي لا تكون لها أهمية كبيرة واعتبارها إيرادية وذلك إذا لم تكن تؤدي إلى تغير ملموس في الربح أو الخسارة المحققة في نهاية الفترة من ناحية أو تؤثر تأثيرا واضحا أيضاً علي بعض عناصر المركز المالي من ناحية أخري .

نستخلص مما سبق انه من الجائز الانحراف عن أتباع أو تطبيق بعض المفاهيم أو الفروض أو السياسات أو الأساليب الفنية المتعارف عليها في معالجة بعض البنود المحاسبية القليلة الاهمية علي النتائج وذلك تمشيا مع سياسة القابلة للتطبيق العملي أو السهولة .

وفي تقييمنا لهذه السياسة يلاحظ أنها لا يرد ذكرها في أي من المراجع أو البحوث المحاسبية - بمعني ان سياسة القابلية للتطبيق العملي لا تذكر كمذهب أو منهج محاسبي في حد ذاتها ، ولكن المتتبع لندوات النقاش والحوار العلمي التي تتناول النظرية المحاسبية أو التطبيق العملي لها قد يلمس أثرا لهذه السياسة ، وبناء عليه ونظرا لاهميتها العملية في كثير من الحالات والمشاكل المحاسبية فانه من المفضل والمرغوب فيه أن نعتبرها أحد السياسات السابق الإشارة إليها .

التعارض أو عدم التوافق فى تطبيق السياسات المحاسبية : Conflicts

عرضنا فيما تقدم للسياسات أو المذاهب المحاسبية الواجب مراعتها عند اعداد وعرض القوائم المالية الختامية للوحدات المحاسبية ، وأوضحنا ان هذه السياسات هي الاحتياط الحذر أو التحفظ والأمان وسياسة الثبات والتماثل وسياسة الأهمية النسبية للبند المراد معالجته سواء من ناحيتي المحاسبة والمراجعة وكذلك سياسة الافصاح والعلانية التامة في عرض النتائج والبيانات المحاسبية وأخيراً أوردنا سياسة القابلية للتطبيق أو سياسة السهولة ضمن هذه السياسات رغم تجاهل معظم الكتاب والباحثين من المحاسبين والمراجعين وغيرهم لهذه السياسة الأخيرة ، وخلصنا من هذا التحليل السابق ان أهم السياسات هي الافصاح والعلانية لأنها تساند وتخدم الأهداف المحاسبية كوسيلة إعلامية للفئات التي يهمها الاطلاع والانتفاع من النتائج المحاسبية .

ولكن المتفحص أو الباحث في تطبيق أو استخدامات هذه السياسات لاشك في أن يصادفه تعارض أو عدم توافق مع بعضها أثناء هذا التطبيق وهذا التعارض يظهر في المجالات التالية :

١ - تتعارض سياسة الاحتياط والحذر أو التحفظ مع سياسة الافصاح والعلانية التامة ، فعند تطبيق سياسة التحفظ سواء في تقييم بعض الأصول بهدف تحديد التكلفة المستنفذة من كل أصل أو في قياس الإيرادات الخاصة بالفترة ، فان التطبيق يؤدي في النهاية إلى عدم الافصاح الكامل عن القيم الحقيقية للعناصر أو البنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية الختامية سواء من ناحية رقم الربح أو الخسارة أو من ناحية عناصر المركز المالي ، وهذا التحفظ يعتبر خروج واضح عن سياسة الافصاخ والعلانية التامة إذ لا يعقل أن تستخدم سياسة الحذر والتحفظ ونكون في نفس الوقت مفصحين عن القيم الحقيقة للبنود المحاسبية

٢ - تتعارض سياسة الاحتياط والحذر أيضاً مع سياسة الثبات أو التماثل عند أتباع قاعدة واحدة أو أسلوب واحد في معالجة أحد البنود المحاسبية . فسياسة الثبات تحتم ضرورة اتباع قاعدة واحدة تهدف في

النهاية إلى تسهيل إجراء المقارنة بين النتائج المحاسبية للوحدة المحاسبية بين فترة وأخري بينما تعتمد سياسة الاحتياط والحذر أو التحفظ دائماً علي التقويم بالسعر الأقل تحسبا للخسارة المتوقعة ، ويترتب علي ذلك ان المقارنات بين نتائج أعمال السنوات المختلفة لاتكون سليمة لإنعدام توافر سياسة الثبات النسبي في قياس النفقات والإيرادات .

٣ - كذلك تتعارض سياسة الحيطة والحذر والأهمية النسبية للبند مع مفهوم المقارنة أو المقابلة القياسية للنفقات بالإيرادات عن الفترة المالية ، فكما أوضحنا سابقا ان سياسة التحفظ والحذر تهدف إلى عدم الاعتراف أو الأخذ في الحسبان بالإيرادات التي لم تتحقق بعد مع الاحتياط للخسارة المحتمل حدوثها في المستقبل ، ويترتب علي هذا المفهوم انه قد تكون هناك إيرادات خاصة بالفترة المحاسبية ولكن نظراً لعدم التأكد يلجأ المحاسب والمراجع إلى عدم الاعتراف بها أو عدم أخذها في الاعتبار كما انه في حالة الاحتياط للخسارة المتوقعة في المستقبل قد يحدث أحيانا ان تحمل الفترة المالية الحالية بخسائر الفترات المقبلة . وفي هذا الإجراء عدم تحقيق العدالة Fairnss التي ننادي بها في تحديد أو قياس نفقات وإيرادات الفترات المحاسبية .

٤ - كذلك تتعارض بعض السياسات مثل الحيطة والحذر مع مفهوم استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها فإذا تم تقويم احد عناصر الموجود السلعي آخر الفترة بسعر البيع وكان هذا السعر يقل عن التكلفة فمعني هذا احتياط وحذر للخسارة المتوقعة فعلا ، ولكن التقويم بسعر البيع لا يساير مفهوم الاستمرار بل يتفق مع مفهوم التصفية ، والأمثلة الكثيرة علي المجالات التي يظهر فيها عدم التوافق بين هذه السياسات وبين بعضها والبعض الآخر من جهة وبين بعض المفاهيم أو الفروض الرئيسية في المحاسبة من جهة أخرى .

وفي رأينا أنه في جميع مجالات التعارض أو عدم التوافق المذكورة وغيرها بين تطبيق هذه السياسات المحاسبية ، فانه يجب الإبقاء والحرص علي إنتهاج سياسة الأفصاح والعلانية الكاملة وذلك لأن هذه السياسة تتفق - كما اشرنا فى السابق - مع أغراض أو أهداف

المحاسبة كوسيلة إعلامية .

ويمعني أخر فان الحرص علي تطبيق أو إستخدام سياسة الإفصاح والشمول والعلانية هي السياسة التي نوصي بتطبيقها في حالة وجود مثل هذا التعارض حتي يمكن للقوائم المالية الختامية للوحدات المختلفة أن تكون معبرة عن نتيجة النشاط وعن حقيقة المركز المالي بأمانه ووضوح وهو ما يسعي إليه ويعتبر مسئولا عنه مراقب الحسابات في هذه الوحدات . كما نوصي بتوجيه البحوث نحو حدود الإفصاح في القوائم المالية، وكذلك التوسع في عرض ونشر ميزانيات وحدات القطاع العام وموازناته التخطيطية وخاصة في ظل سياسة الانفتاح والإصلاح الأقتصاد والإجتماعي التي أعلنتها الدولة.

قائمة المراجع

أولا : مراجع باللغة العربية :

١ - دكتور / عباس شافعى : « دراسات فى المراجعة » - مكتبة التجارة والتعاون (القاهرة : ١٩٧٩) .

٢ - الأستاذ / متولى محمد الجمل ، والأستاذ / محمد محمد الجزار « أصول المراجعة وأنظمة المراقبة الداخلية ». مكتبة الشباب - القاهرة ١٩٧٠ .

٣ - دكتور / محمد عباس حجازى . « المراجعة - الأصول العلمية والممارسة الميدانية » - مكتبة عين شمس . القاهرة : ١٩٨٢) .

٤ - المعهد الامريكى للمحاسبين « الرقابة الداخلية - عناصر النظام المتناسق ، وأهميته للإدارة والمراجع الخارجى ». تقرير خاص أعدته لجنة اجراءات المراجعة ، سنة ١٩٤٩ - ترجمة دكتور / محمد عباس حجازى .

٥ - الأستاذ / محمد محمد الجزار . « المراجعة الداخلية - دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الإنتاجية » . مطابع سجل العرب (القاهرة : ١٩٧٤) .

٦ - دكتور . محمد نصر الهوارى . « دراسات فى المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية وموضوعات متنوعة فى المراجعة المالية والوظيفية » . مكتبة غريب (القاهرة : ١٩٧٨) .

٧ - الأستاذ / مصطفى عيسى خضير . « المراجعة والرقابة الداخلية » . مكتبة عين شمس (القاهرة : ١٩٧٤) .

References

1 - American Institute of Accountants, Committee on Auditing Procedures, " Statement No.33, " (N.Y. : 1963).

2- American Institute of Accountants, " Internal Control, Elements of Coordinated System and Its Importance to Management and Independent Public Accountants Special Report, " (N.Y.: 1982).

3- American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, " Statement on Auditing Standards, SAS," (N.Y.:1982).

4- Coghln John W., " Guide to Contemporary Theory of Accounts" Prentice - Hall, Inc., Englewood Cliffs, (N.J.; 1968).

5- Financial Accounting Standard Board (FASB), " Statement of Financial Acounting Standard No.13.".

6- Hendriksen Eldon S., " Accounting Theory " Third ed Richard D. Irwin Inc., Homewood (Illinois : 1977).

7- Institute of Chartered Accountants for England and Wales" Auditing Standards", (London : 1943).

8- Meigs, Walter B., " Principles of Auditing", Richard D. Irwin Inc., Homewood (ILLINOIS : 1959).

9- Smith, A.C., " Internal Control & Audtit" Sir Isaac Pitman & Sons Ltd., 2nd ed., (1967).

10- Thomas, William C. & Henke, Emerson O., " Auditing Theory and Practice, " Wadsworth, Inc., (California : 1983).

11- Zeff, A. & Keller, F., " Financial Accounting Theory", Part I, McGraw -Hill Book Co., (N.Y. : 1964).

فهرست الكتاب

الصفحة



دراسات فى المراجعة

تطبيقـــات عمليـــة
فى
أصــول المراجعـــة

دكتور
محمد نصر الهوارى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور
محمد توفيق محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

١٩٩٩

اسم الطالب : ....

رقم مسلسل : ....

صفة الطالب : ☐ نظامى ☐ انتساب

التقدير : ....

بسم الله الرحمن الرحيم



السؤال الأول

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، والمطلوب تحديد أرقام العبارات الصحيحة ، وتحديد أرقام العبارات غير الصحيحة مع اعادة صياغتها لتصبح عبارات صحيحة .

١ - المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية من حيث الهدف فقط .

٢ - مراجعة الميزانية تمثل احدى صور المراجعة الكاملة .

٣ - لاتختلف المراجعة الكاملة عن المراجعة الجزئية .

٤ - مراقب الحسابات (المراجع الخارجى) مسئول مسئولية كاملة عن اكتشاف كافة أنواع الغش والأخطاء .

٥ - يوجد تعارض فى المصالح بين المراجع والقائمين بتجهيز المعلومات المالية.

٦ - فى ظل عدم توافر معلومات عن تغير الظروف فإن الحقائق القائمة بالماضى تظل سارية فى الحاضر والمستقبل .

٧ - الهدف الرئيسى لمراقب الحسابات (المراجع الخارجى) هو اكتشاف الغش والأخطاء فى الدفاتر .

٨ - معايير المراجعة تتغير من عملية مراجعة لأخرى بينما اجراءات المراجعة لاتتغير مع كل حالة مراجعة .

٩ - معيار التنفيذ فى المراجعة طبقا لتبويب معايير المراجعة فى انجلترا يعبر عن معايير العمل الميدانى فى التبويب الأمريكى لمعايير المراجعة .

١٠ - يتضمن تقرير المراجعة رأى المراجع كوحدة لاتتجزأ ، وإن تعذر عليه فعليه ان يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التى أدت إلى ذلك .

الإجابة

أولا : العبارات أرقام (....) صحيحة

ثانيا: العبارات أرقام (....) غير صحيحة

ويعاد صياغتها كمايلى لتصبح عبارات صحيحة :

رقم العبارة	أعادة صياغتها لتصبح عبارة صحيحة

رقم العبارة　　　أعادة صياغتها لتصبح عبارة صحيحة

السؤال الثانى

« تعبر معايير المراجعة عن مقاييس نوعية تستخدم فى الحكم على مدى كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة والتقرير عنها ، وبالرغم من اختلاف هذه المعايير من حيث التبويب إلا أنها لاتختلف فى جوهرها من تبويب لآخر » .

اشرح هذه العبارة مستعينا بقائمة معايير المراجعة التى وضعها كل من معهد المحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز ، ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين مع ابداء رأيك فى امكانية تطبيق هذه المعايير فى مصر .

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال الثالث

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب تحديد أرقام العبارات الصحيحة ، وتحديد أرقام العبارات الخاطئة مع اعادة صياغتها لتصبح عبارات صحيحة .

١ - تتم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع ، ويحظر على المحاسب أو المراجع أن يستعمل فى مزاولة المهنة اسما لشخص معنوى أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة .

٢ - الوظائف المناظرة هى تلك الوظائف التى يعتبر شاغليها قد أمضوا فرضا مدة التدريب العملى المطلوب للقيد بجدول (ب) طبقا للمادة العاشرة من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

٣ - الشروط التى يتطلبها قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى مراقبى حسابات الشركات المساهمة لاتختلف عن تلك الشروط الواجب توافرها لمراقب حسابات شركات الأشخاص والجمعيات التعاونية .

٤ - التوسع فى الاستثناء من شروط التدريب العملى لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة يؤدى إلى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلا عمليا كافيا الى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها .

٥ - للمحاسب والمراجع حق اعتماد ميزانيات وحسابات كافة الشركات بأنواعها المختلفة وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

٦ - الأمانة المهنية لمراقب الحسابات تقتضى منه الافصاح الكافى عن الأمور التى تهم قارىء القوائم المالية دون أن يعرض مصالح الوحدة محل المراجعة للخطر وبذل العناية المهنية الواجبة فى أداء المهمة المكلف بها .

٧ - ليس للمراجع ان يتحفظ فى تقريره فى حالة تعديل طريقة الجرد التنى سبق ان اتبعتها المنشأة أو فى حالة تغيير أسس المحاسبة خلافا لما كان يجرى

العمل بالمنشأة عليه من قبل ٠

٨ - اذا ثبت تقصير المراقب فانه يحق للعميل مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض المناسب لحجم الضرر ٠

٩ - أوراق العمل اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة يطلق عليها أوراق الملف الدائم ٠

١٠ - يمكن وضع برنامج نمطى للمراجعة يطبق على كافة الوحدات التى يقوم مكتب المراجعة بمراجعة حساباتها ٠

الإجابة

أولا : العبارات أرقام (....) عبارات صحيحة

ثانيا: العبارات أرقام (....) غير صحيحة

ويعاد صياغتها كمايلى لتصبح عبارات صحيحة :

رقم العبارة	أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

رقم العبارة　　　　أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

رقم العبارة　　　　أعادة الصياغة لتصبح عبارة صحيحة

السؤال الرابع

« تختلف الآراء حول مدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث) باعتبار أن الطرف الثالث ليس طرفا أصيلا فى عقد عملية المراجعة » .

ناقش هذه العبارة فى ضوء ما انتهى اليه القضاء الانجليزى والأمريكى فى هذا الشأن مع ابداء رأيك فى مدى امكانية انطباق هذه الأحكام على بعض الممارسات العملية فى مصر فى ضوء قراءاتك أو مشاهداتك فى الواقع المصرى .

الإجابة

....
....
....
....
....
....
....
....
....
....
....
....
....
....
....

السؤال الخامس

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب ذكر أرقام العبارات الصحيحة ، وذكر أرقام العبارات غير الصحيحة والسبب الذى تراه لاعتبارها عبارات غير صحيحة .

١ - أوراق العمل بالملف الدائم أو الملف السنوى ليست ملكا للمراجع ولكن يحق له تحويلها للغير بدون أى موافقة من العميل .

٢ - عند وضع برنامج المراجعة يجب أن يغطى البرنامج نقاطا أساسية لكل بند من بنود المتغيرات المالية التى يتم مراجعتها .

٣ - تقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية على مساعدة الادارة فى مواجهة مسئولياتها .

٤ - تهدف الرقابة الداخلية فقط الى حماية أصول المنشأة من كافة الأمور غير المرغوب فيها .

٥ - تعنى كلمة حماية الاصول وقاية تلك الأصول من الخسائر التى قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها .

٦ - تعتمد الأساليب المستخدمة فى الارتقاء بالكفاءة الانتاجية على النواحى المحاسبية فقط .

٧ - الرقابة الإدارية تشمل وتقتصر على الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات التى تؤدى الى التصريح بالعمليات .

٨ - لايختلف مفهوم الرقابة الداخلية عن مفهوم الضبط الداخلى ولذلك فإن كلا المفهومين مرادف للآخر .

٩ - المراجعة الداخلية تختلف عن المراجعة الخارجية من حيث القائمين بعملية المراجعة فقط .

١٠ - أهداف المراجعة الداخلية هى التحقق من مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح به .

الإجابة

أولا : العبارات أرقام (....) عبارات صحيحة

ثانيا: العبارات أرقام (....) عبارات غير صحيحة

والسبب فى اعتبارها عبارات غير صحيحة هو

رقم العبارة السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

رقم العبارة	السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

رقم العبارة	السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

السؤال السادس

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح ، المطلوب ذكر أرقام العبارات الصحيحة ، وذكر أرقام العبارات غير الصحيحة والسبب الذى تراه لاعتبارها عبارات غير صحيحة .

١ - يتمتع المراجع الداخلى بنفس درجة استقلال المراجع الخارجى .

٢ - يهدف نظام الرقابة الداخلية على النقدية فقط الى توفير تأكيدات كافية بخصوص تحصيل كافة المبالغ الواجب تحصيلها وأن المبالغ التى تصرف تتم فى الأوجه والحدود المصرح بها .

٣ - قد يكون التأخير فى اثبات المتحصلات النقدية مقصودا لغرض تغطية اختلاسات فى النقدية .

٤ - يعتبر التأمين الكافى على المندوبين ضد خيانة الأمانة اجراء وحيد يكفى لتوفير الحماية للمتحصلات عن طريق المندوبين .

٥ - تسجيل وقت حضور وانصراف العاملين يعطى تأكيدات كافية لاستفادة المنشأة من وقت العاملين بها .

٦ - نظام محاسبة التكاليف يمثل جزءا هاما من نظام الرقابة الداخلية على المخزون فى الوحدات الصناعية .

٧ - فى نهاية السنة المالية يجب التحقق من اضافة تكاليف اى اعتمادات مستندية مفتوحة لحسابات المخزون .

٨ - يجب الاحتفاظ بنسخة من أوامر البيع فى ملف خاص بادارة المبيعات لمساعدة هذه الإدارة فى متابعة تنفيذ طلبات البيع .

٩ - يجب عدم تسجيل البضاعة المرتدة من العملاء إلا بعد ورودها للمنشأة واستلامها .

١٠ - بمجرد التحقق من صحة الديون المعدومة واثباتها بالدفاتر تنتهى مهمة الرقابة عليها .

الإجابة

أولا : العبارات أرقام (....) عبارات صحيحة

ثانيا: العبارات أرقام (....) عبارات غير صحيحة

والسبب فى اعتبارها عبارات غير صحيحة هو:

رقم العبارة   السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

رقم العبارة	السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

رقم العبارة	السبب فى أعتبارها عبارات غير صحيحة

السؤال السابع

(١) بين فى صورة جدول أسس الضبط الداخلى للتسديدات للموردين فى أحدى الشركات المساهمة التجارية ٠

(٢) بين فى صورة جدول أسس الضبط الداخلى للمشتريات الآجلة فى احدى الشركات المساهمة الصناعية ٠

الإجابة

(١) أسس الضبط الداخلى للتسديدات للموردين فى شركة مساهمة تجارية

الأساس	الشرح

الأساس	الشرح

(٢) أسس الضبط الداخلى للمشتريات الآجلة فى شركة مساهمة صناعية :

الأساس	الشرح

الأساس	الشرح

السؤال الثامن

العبارات التالية بعضها صحيح وبعضها غير صحيح والمطلوب نقل هذه العبارات فى كراسة الاجابة مع ذكر اذا كانت صحيحة أو غير صحيحة ، مع ذكر الأسباب فى اعتبار العبارات غير صحيحة فى صورة جدول :

١ - تختلف الرقابة الداخلية على مسموحات المشتريات عن الرقابة الداخلية لمردودات المشتريات .

٢ - الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة يمكن ان تتحقق فقط عن طريق وضع موازنة تخطيطية سنوية تعكس سياسة الإدارة بخصوص الحصول على هذه الأصول وتخريدها .

٣ - يهدف اختبار الالتزام بالرقابة الداخلية الى التأكد من أن الضوابط الرقابية المطبقة بالفعل تتفق مع تلك الموضحة بدليل الإجراءات والوثائق الأخرى التى قدمتها الإدارة للمراجع الخارجى عن نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة .

٤ - التقرير عن نظام الرقابة الداخلية يعتبر جزءا من مسئوليات المراجع وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٥ - تحديد القدر الكافى من أدلة الاثبات هو قرار شخصى للمراجع لاتحكمه أية اعتبارات .

٦ - تكون أدلة الاثبات وافية بالغرض اذا كانت فقط ملائمة للبند المستخدمة من أجل فحصه .

٧ - يفضل المراجعون أدلة الاثبات التى يحصلون عليها بشكل مستقل الأمر الذى يدعو إلى إعتبار هذا النوع من أدلة الاثبات بمثابة النوع الوحيد لهذه الأدلة .

٨ - أسلوب الجرد الفعلى يوفر لنا دليل اثبات أساسى عن وجود كافة أنواع الأصول .

٩ - أسلوب المراجعة المستندية يفقد أهميته كأحد الأساليب الرئيسية للمراجعة فى المنشآت الكبرى .

١٠- أسلوب المصادقات يعتبر بديلا لأسلوب المعاينة والجرد الفعلى لبعض الأصول .

١١ - من واجب مراقب الحسابات مراجعة أية عمليات تحدث بعد تاريخ انتهاء السنة المالية التى يراجعها .

الإجابة

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	السبب لاعتبار العبارة غير صحيحة

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	السبب لاعتبار العبارة غير صحيحة

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	السبب لاعتبار العبارة غير صحيحة

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	السبب لاعتبار العبارة غير صحيحة

السؤال التاسع

فيما يلى بعض العبارات ، والمطلوب التمعن فى كل منها ومعرفة مدى صحة أو عدم صحة كل عبارة وتعقيبك باختصار لاعتبارها عبارة صحيحة أو عبارة غير صحيحة . (وضح اجابتك فى صورة جدول) :

١ - أسلوب المصادقات السلبية يتطلب ضرورة رد المرسل اليه على المصادقة .

٢ - العلاقة التى تربط بين أهداف المراجعة وإختبارات المراجعة وأدلة الاثبات والأساليب الفنية للحصول عليها تعبر عن جوهر العمل الميدانى لتنفيذ عملية المراجعة .

٣ - الاختبارات الأساسية فى المراجعة تستخدم فى توفير معلومات للمراجع حول هدف صلاحية المعلومات واكتمالها .

٤ - يعتبر مفهومى الأهمية النسبية والخطر النسبى مفهومين مترادفين فى المراجعة .

٥ - المعاينة لتقدير الصفات تستخدم فى إجراء الاختبارات الأساسية على عمليات المنشأة ، بينما المعاينة لتقرير المتغيرات تستخدم فى اجراء اختبارات الالتزام .

٦ - توجد علاقة بين مفهوم الأهمية النسبية ودرجة الدقة فى العينات فى مجال المراجعة .

٧ - يشير اصطلاح امكانية الاعتماد الى احتمال وقوع الصفة أو القيمة الخاصة بالمجتمع المسحوب منه العينة لبند أو عنصر معين داخل مدى الدقة وبالتالى يمكن الاشارة إليه باصطلاح مستوى الثقة .

٨ - استخدام أساليب المعاينة الاحصائية فى المراجعة يتفق ومعايير المراجعة المتعارف عليها .

٩ - الأساليب التى يستخدمها المراجع فى فحص القوائم المالية البينية هى الأساليب الرئيسية المستخدمة فى المراجعة التقليدية للحسابات الختامية

والميزانية فى نهاية كل سنة مالية .

٨ - يحتوى تقرير المراجعة على فقرتين هما فقرة النطاق وفقرة الرأى سواء كان التقرير نظيفا أو متحفظاً .

الإجابة

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	التعقيـــب

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	التعقيـــب

رقم العبارة	صحيحة أو غير صحيحة	التعقيب

السؤال العاشر

« يعتبر المخزون من البنود الرئيسية فى ميزانيات العديد من أنواع الشركات الصناعية والتجارية والخدمية مما يتطلب فرض رقابة داخلية فعالة والتى تؤثر على جميع الوظائف التى تتضمنها عمليات الانتاج والتوزيع والنقل والتخزين ».

اشرح هذه العبارة موضحا مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على :

١ - المخزون بمخازن الشركة .

٢ - المخزون لدى الغير .

٣ - المخزون بالطريق .

مع بيان المعالجة المحاسبية الملاءمة للحركة المخزنية لكل نوع من الأنواع الثلاث الموضحة .

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال الحادى عشر

باستخدام مقومات الرقابة الداخلية الفعالة وضح كيف يمكن فرض رقابة داخلية فعالة على كل من :

١ - المبيعات الآجلة فى احدى شركات التجارة بالجملة ٠

٢ - المهايا والأجور في احدى الشركات الصناعية الكبرى ٠

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال الثانى عشر

« يمر اى أصل ثابت بثلاث مراحل هى الحصول على (الاستحواذ) الأصل الثابت ، استخدامه ، تخريده أو الاستغناء عنه ، وفى كل مرحلة من هذه المراحل يتعين فرص رقابة داخلية على الأصول الثابتة » .

أشرح هذه العبارة موضحاً كيفية فرض رقابة داخلية على الأصول الثابتة فى كل مرحلة من هذه المراحل وكيفية المحاسبة عن الأصل فى كل مرحلة منها .

الإجابة

السؤال الثانى عشر

« يتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى فى المراجعة ان يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة لاتخاذ قراره بشأن نطاق وتوقيت عملية المراجعة » .

أشرح هذه العبارة موضحاً الخطوات التى يمكن للمراجع الخارجى اتباعها فى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة .

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال الرابع عشر

« طبقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى فى المراجعة يتعين على المراجع الحصول على أدلة الاثبات الكافية والتى تفى بالغرض باستخدام طرق وأساليب مختلفة » ٠

اشرح هذه العبارة موضحا :

١ - الأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات ٠

٢ - المقصود بكفاية أدلة الاثبات ومدى وفائها بالغرض مع أعطاء أمثلة ايضاحية لذلك عند مراجعتك لبنود الميزانية ٠

٣ - أنواع أدلة الاثبات المتاحة للمراجع ودرجة ثقته فى كل نوع منها ٠

٤ - العلاقة بين أهداف المراجعة واختبارات المراجعة وأدلة الاثبات فى المراجعة ٠

الأجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال الخامس عشرة

عند مراجعتك للحسابات الختامية والميزانية لإحدى الشركات المساهمة قررت سحب عينة من فواتير البيع لفحصها وكانت أول فاتورة بيع أول السنة المالية برقم ١٠١ وآخر فاتورة بيع فى نهاية السنة برقم ٥٠٠ ، وقررت أن تأخذ حجم عينة ١٠٪ من هذه الفواتير ۰ والمطلوب تحديد أرقام الفواتير التى تضمها هذه العينة فى ظل كل من :

١ - طريقة العينة العشوائية المقيدة ۰

٢ - طريقة العينة العشوائية المنتظمة ۰

[ملحوظة : يمكن استخدام جداول الأرقام العشوائية جدول رقم (١) المرفق بالكتاب]

الإجابة

١ - فى ظل طريقة العينة العشوائية المقيدة :

عدد الفواتير التى يتم سحبها .... فاتورة

أول فاتورة تم اختيارها هى الفاتورة رقم ....

الفواتير المسحوبة تحمل أرقام . ...

. ...

١ - فى ظل طريقة العينة المنتظمة :

عدد الفواتير التى يتم سحبها .... فاتورة

أول فاتورة تم اختيارها هى الفاتورة رقم ....

الفواتير المسحوبة تحمل أرقام .... ، ....

.... ، .... ، .... ، ....

..........................، .... ، .... ، ....

السؤال السادس عشر

أحد الاجراءات الأساسية فى الرقابة الداخلية على المشتريات فى شركة مساهمة تجارية « أن يكون طلب الشراء معتمدا من المسئولين الذين لهم حق التصريح باجراء عملية الشراء » ٠ وقد تبين لك من فحصك لحسابات هذه الشركة فى السنة السابقة أن نسبة المخالفة لهذا الاجراء الرقابى ١.٥ ٪ ٠ وفى السنة الحالية قررت التحقق من مدى التزام العاملين بالشركة بهذا الاجراء والرقابى وحددت معامل الثقة ٩٠ ٪ والحد الأعلى لدرجة الدقة ١٠ ٪ **فالمطلوب** :

١ - تحديد حجم العينة لعدد عمليات الشراء التى تستوفى هذه الشروط ٠

٢ - واذا قمت بسحب مفردات العينة التى حددتها وأكتشفت وجود مخالفة واحدة لهذا الاجراء الرقابى فى مفردات العينة التى فحصتها فهل تعتقد أن الشركة تلتزم بهذا الاجراء الرقابى على المشتريات ٠

(**ملحوظة** : يمكنك استخدام الجداول المرفقة بالكتاب)

الإجابة

١ - **حجم العينة الذى يستوفى هذه الشروط** = ... مفردة

تم تحديده كما يلى : ٠ ....

٠ ....

٠ ....

٢ - **تقييم نتائج فحص العينة** :

٠ ....

٠ ....

٠ ....

٠ ....

٠ ....

السؤال السابع عشر

عند مراجعتك لبند « السلف المستديمة » فى احدى الشركات المساهمة وجدت أن نظام الرقابة الداخلية على هذه السلف بالشركة ينص على أنه « يتعين عدم استخراج شيك لأمين العهدة عند الاستعاضة قبل اتمام مراجعة المستندات المقدمة للاستعاضة » . وفى ضوء فحصك لهذا البند فى السنة السابقة وجدت أن معدل المخالفة لهذا الاجراء الرقابى لايزيد عن نسبة ١ ٪ . وقد قررت الوقوف على مدى الالتزام بهذا الاجراء الرقابى فى السنة الحالية وحددت معامل الثقة ٩٥ ٪ والحد الأعلى لدرجة الدقة بنسبة ٥ ٪ فالمطلوب :

١ - تحديد حجم العينة الذى يستوفى هذه الحدود .

٢ - واذا تبين لك عند الفحص الفعلى لمفردات العينة التى قمت بسحبها بعد تحديدها فى البند السابق أن هناك عدد ٢ مخالفة لهذا الاجراء الرقابى ، فهل تعتقد (فى ضوء تقييمك لنتائج الاختبار) أن هناك التزام بهذا الاجراء الرقابى .

(**ملحوظة** : يمكن استخدام الجداول المرفقة بالكتاب)

الإجابة

١ - **حجم العينة الذى يستوفى هذه الشروط** = ... مفردة

تم تحديده كما يلى : . ...

. ...

٢ - **تقييم نتائج فحص العينة** :

. ...

. ...

. ...

. ...

السؤال الثامن عشر

١ - يصاحب استخدام العينات الاحصائية فى مجال المراجعة بعض المخاطر .
حدد هذه المخاطر ورأيك فى كيفية التغلب عليها .

٢ - وضح كيفية التحقق من المفردات التالية الظاهرة بميزانية احدى الشركات المساهمة الصناعية .

٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مبانى قبل الاهلاك (نسبة الاهلاك ٥ ٪ سنويا).

٦٠٠٠٠٠٠ جنيه آلات قبل الاهلاك (نسبة الاهلاك ٢٠ ٪ سنويا).

١٥٠٠٠٠ جنيه مخزون خامات .

١٠٠٠٠٠ جنيه عملاء .

الاجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال التاسع عشر

« من الخصائص الأساسية لأدلة الاثبات فى المراجعة أن تكون كافية وتفى بالغرض المستخدمة من أجله » .

أشرح هذه العبارة مؤيداً شرحك بأمثلة لأدلة الاثبات الكافية والتى تفى بالغرض عند تحقيق البنود الآتية التى تظهر بميزانية احدى الشركات التجارية فى ١٩٩٣/٦/٣٠ .

٦٠٠٠٠	جنيه	سيارات
٤٠٠٠٠	جنيه	أرفف وتركيبات
١٢٠٠٠٠	جنيه	مخزون بضائع بغرض البيع (يتضمن ٢٠٠٠٠ ج بالطريق)
٣٠٠٠٠	جنيه	موردين
٨٠٠٠٠	جنيه	نقدية بالبنوك (حساب جارى)
١٠٠٠٠	جنيه	نقدية بالصندوق

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

السؤال العشرون

عند مراجعتك لحسابات احدى الشركات المساهمة فى ١٩٩٧/١٢/٣١ لاحظت مايلى :

١ - لم يتم تحميل أهلاك الآلات وقيمته ٥٥٠٠٠ جنيه فى حساب الأرباح والخسائر بحجة أن أرباح العام الحالى أقل من أرباح الأعوام السابقة وأن تحميل الاهلاك يعوق اجراء توزيعات الأرباح .

٢ - تم تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه احتياطى قانونى .

٣ - تم شراء آلة من أحد الموردين بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد سدد نصف ثمنها نقدا ، ٢٥ ٪ من هذا المبلغ بموجب كمبيالة ، ٢٥ ٪ الباقية حصل المورد مقابلها على احدى الآلات المستعملة من الشركة وقد تبين لك أن القيمة الدفترية لهذه الآلات المستعملة ٢٠٠٠٠ جنيه ولم يتضمن الأرباح والخسائر اى مبالغ عن هذه التسوية .

٤ - ورد كشف الحساب الجارى الخاص بالشركة لدى بنك مصر فى ١٩٩٧/١٢/٣١ وتبين منه ان يختلف عن رصيد حـ/ جارى البنك فى دفاتر الشركة بنقص قدره ٤٠٠٠٠ جنيه وأدرج بالميزانية الرصيد الدفترى .

والمطلوب : تفنيد الآراء السابقة وبيان موقفك منها كمراقب حسابات لهذه الشركة.

الإجابة

....

....

....

....

....

السؤال الحادى والعشرون

تظهر فى ميزانيات الشركات المساهمة أنواع متعددة من المخصصات والاحتياطيات · وضح بايجاز مفهوم كل من المخصص والاحتياطى والأنواع المختلفة · لكل منها - ثم بين حدود ومسئولية مراقب الحسابات تجاه هذه المخصصات والاحتياطيات ·

الإجابة

السؤال الثانى والعشرون

١ - انقد السياسات أو المذاهب المحاسبية المختلفة من منظور مراجعى فقط ، موضحا تأثيرها على اعداد وعرض القوائم المالية الختامية فى الوحدات الاقتصادية مع ايضاح مايبدو لك من مقترحات وتوصيات فى هذا المجال.

٢ - اشرح تأثيرات التضخم المالى على تكلفة استعمال الأصول الثابتة (الخدمات طويلة الأجل) فى المنشآت الصناعية الكبرى خلال الفترات المحاسبية ، ثم وضح أبعاد هذه المشكلة من النواحى المحا سبية والمالية والضريبية والادارية ، وماهى مقترحاتك لعلاج هذا الموضوع مبينا موقفك كمراقب حسابات لمثل هذه المنشآت ازاء مايترتب على ذلك من نتائج على القوائم المالية الختامية وما الذى تشير به فى التقرير النهائى الذى تقدمه لتوضيح هذه الأمور .

الإجابة

....

....

....

....

....

....

....

....

....

....